Die Besonderheiten der Erscheinungsformen der strafbaren Handlung im Reichssteuerstrafrecht im Vergleich zu den Erscheinungsformen der strafbaren Handlung im gemeinen Strafrecht. Dargestellt insbesondere an Versuch und Beihilfe.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

der

Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

zu Halle (Saale)

vorgelegt von

Reinhard Sareika

Berichterstatter: Professor Dr. Arthur Wegner.

Carl Nieft, Buchdruckerei und Verlag, Bleicherode

1937

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Diese Dissertation ist gleichzeitig als Broschüre
im Verlag Carl Nieft, Bleicherode a. H., erschienen

Inhaltsverzeichnis

Seite

A. Einleitung:

Der rechtliche Inhalt des Begriffes „Erscheinungsformen". — Ziel der Arbeit. . . . . 9—11

B. Hauptteil:

Die Besonderheiten der Erscheinungsformen der strafbaren Handlung im Reichssteuerstrafrecht im Vergleich zum gemeinen Strafrecht. . . . . .

1. Versuch.

a) Die strafrechtliche Behandlung des Versuchs in den Steuergesetzen vor Ergehen der Reichsabgabenordnung. . . . . 11—12

b) Der Versuch in der Reichsabgabenordnung.

1. Gesetzliche Beschränkung des Versuchs auf Steuerhinterziehung und Steuerhehlerei. . . . . 12—13

2. Der Versuchsbegriff der Reichsabgabenordnung. 13

3. Abgrenzung zwischen Versuch und vollendeter Steuerhinterziehung. . . . . 13—15

4. Der untaugliche Versuch. . . . . 15—16

5. Die Strafe des Versuchs nach § 397 (360) AO. . . . . 16—17

6. § 397 Abs. 3 AO. . . . . 17—18

c) § 410 (374) AO und seine Bedeutung für den Versuch.

1. Die Anwendungsmöglichkeit des § 410 (374) AO auf den Versuch. . . . . 18—19

2. Der gesetzliche Vorläufer des § 410 (374) AO. . . . . 19—21

3. Dem § 410 (374) AO verwandte Vorschriften des gemeinen Strafrechts und einiger strafrechtlicher Nebengesetze. . . . 22—24

d) Inhalt und Bedeutung der einzelnen Voraussetzungen des § 410 (374) AO.

1. Der Anzeigebegriff und die sich aus ihm ergebenden Folgerungen. — Anzeigebehörden. — Inhalt der Anzeige in Bezug auf die anzuzeigende Steuerzuwiderhandlung. . . . . 24—30

Seite

2. Einleitung der Untersuchung: Inhalt des Einleitungsvermerks und seine Bedeutung im Vergleich zu tatsächlichen Untersuchungshandlungen. — Einleitung durch das zuständige Finanzamt. 30—33

3. Berichtigung der Angaben: Das „Insoweit" des § 410 (374). — Art der Berichtigung. — Wer muß berichtigen? — Wo muß berichtigt werden? — Wann ist berichtigt? 33–38

4. Freiwilligkeit der tätigen Reue: Allgemeine Betrachtungen. — Unmittelbare Gefahr der Entdeckung. — Das „Veranlaßtsein" durch diese Gefahr. . . . . 38—44

5. Nachzahlung bereits verkürzter Beträge. — Eigenschaft des Täters als Steuerpflichtiger bzw. Nichtsteuerpflichtiger. . . 44—47

e) Das Verhältnis des § 410 (374) AO zu § 46 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 StGB.

1. Rücktritt vom Versuch nach § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB. . . . 47—48

2. Tätige Reue nach § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB. . . . . 48—50

3. Die Besonderheiten des § 410 (374) AO. gegenüber § 46 StGB. 50—53

f) Tätige Reue beim untauglichen Versuch.. . . . . 53—54

g) § 410 (374) AO als Sondervorschrift gegenüber § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB. . . . . 54—56

h) § 410 (374) Abs. 2 AO. . . . . 56—57

2. Beihilfe.

a) Die eigennützige Beihilfe nach § 398 (361) AO. . . . . 57—58

b) Das Verhältnis von Beihilfe und „Steuerhinterziehung zum Vorteil eines anderen". . . . . 58—59

c) Beschränkung des § 398 (361) AO auf die eigennützige Beihilfe zu einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei. . . . . 59—60

d) Beihilfe und § 410 (374) AO. 60

C. Schlußbetrachtung. . . . . 60—62

Schrifttum

Allfeld, Philipp: Lehrbuch des Deutschen Strafrechts. 8., vielfach veränderte Aufl. des von Dr. Hugo Meyer begründeten Lehrbuchs. Leipzig und Erlangen 1922.

Alsberg: Rücktritt vom nicht beendeten Versuch. Bonn 1906.

Bar, L. v.: Gesetz und Schuld im Strafrecht. Bd. II Berlin 1907.

Baumgarten, J.: Die Lehre vom Versuche der Verbrechen. Stuttgart 1888.

Becker, Enno: Reichsabgabenordnung. Dritte neu bearbeitete Auflage Berlin 1924. Sechste Auflage Berlin 1928.

Beling, Ernst: Die Lehre vom Verbrechen. Tübingen 1906.

— Grundzüge des Strafrechts. 11. Aufl. 1930.

Binding, Karl: Die Normen und ihre Übertretung. 1. Aufl. II. Bd.

Buck, Ludwig: Kommentar zum Besitzsteuergesetz vom 3. Juli 1913. Köln 1916.

Cattien, Hans: Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren. Zweite, neu bearbeitete Auflage. Berlin 1929.

Crisolli, Julius: Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Teil Berlin 1933.

Ebermayer-Lobe-Rosenberg: Reichsstrafgesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts (Leipziger Kommentar) Leipzig 1929.

Frank, Reinhard v.: Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich nebst Einführungsgesetz. 18. Aufl. 1931.

Goetzeler, Richard: Die rationalen Grundlagen des Steuerstrafrechts. Stuttgart 1934.

Goldschmidt, James: Verwaltungsstrafrecht. Berlin 1902.

Gürtner-Freisler: Das neue Strafrecht. Berlin 1936.

Heinrich, Hans: Handbuch des Steuerstrafrechts. Berlin 1923.

Hensel: Steuerrecht. 3. völlig neu bearbeitete Auflage Berlin 1933.

Hippel, Robert v.: Deutsches Strafrecht Band II, Berlin 1930.

Hitler, Adolf: Mein Kampf. 38. Aufl. München 1933.

Juliusberger I, Fritz: Steuerstrafrecht und Strafverfahren. Bd. I Steuerstrafrecht. Berlin 1923.

Kohler, Josef: Studien aus dem Strafrecht. Mannheim 1890.

Köhler: Deutsches Strafrecht. Leipzig 1917.

Lelever, Hermann: Steuerstrafrecht. Berlin 1925.

v. Liszt-Schmidt: Lehrbuch des Deutschen Strafrechts. 26. völlig neu bearbeitete Aufl. Berlin u. Leipzig 1932.

Mayer, Max Ernst: Der allgemeine Teil des Deutschen Strafrechts, Lehrbuch von — Heidelberg 1915.

Meisel: Das Strafrecht der Reichsabgabenordnung, sein Prinzip und seine Technik. Stuttgart 1920.

Merkel, Adolf: Lehrbuch des Deutschen Strafrechts, Stuttgart 1889.

Mezger, Edmund: Strafrecht. Ein Lehrbuch. München-Leipzig 1931.

Mrozek, Boethke, Arlt, Pünder: Kommentar zur Reichsabgabenordnung. Zweite verbesserte Auflage Köln 1922. Dritte neu bearbeitete Auflage Köln 1924.

Nieberl: Die Reichsabgabenordnung. Dritte neu bearbeitete Auflage. Berlin 1932.

Olshausen, J. v.: Kommentar zum Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich. Berlin 1927.

Pollack, Fritz: Das Finanzdelikt als Verwaltungsdelikt. Sein Wesen und seine Durchbildung. Breslau 1911. Strafrechtliche Abhandlungen Heft 150.

Römer: Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren. Kassel 1927.

Schwartz, Ernst: Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich. Berlin 1914.

— Strafgesetzbuch. München-Berlin 1934.

Spohr, Ludwig: Rücktritt und tätige Reue beim versuchten und vollendeten Verbrechen. Breslau 1926; in Strafrechtliche Abhandlungen Heft 145.

Wachenfeld, Friedrich: Lehrbuch des Deutschen Strafrechts. München 1914.

Wolf, Erik: Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem in der Festgabe für Reinhard v. Frank. Tübingen 1930. Band II S. 518 ff.

Zimmermann: Besitzsteuergesetz. Stuttgart 1916.

Weiter wurde ein unveröffentlichtes Gutachten des Herrn Professor Dr. Wegner, das mir freundlichst zur Verfügung gestellt worden war, benutzt.

Dissertationen, Festschriften, Zeitschriften usw.

Kreuzer, Max: über den Rücktritt vom Versuch nach dem Reichsstrafgesetzbuch (§ 46) und der Reichsabgabenordnung (§ 410). Erlangen 1935.

Lüttichau, Georg Graf v.: Die Freiwilligkeit der Aufgabe des Verbrechens als Voraussetzung der Straflosigkeit unter besonderer Berücksichtigung des § 410 AO. Breslau 1933.

Stilke: Die Freiwilligkeit des Rücktritts vom Versuch. Bonn 1928.

Wehner, Alex: Die Steuerhinterziehung und Steuergefährdung nach dem Strafrecht der Reichsabgabenordnung. Bonn 1922.

Festschrift für Reinhard v. Frank. Tübingen 1930.

Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung in „Verhandlung der verfassunggebenden Nationalversammlung". Band 339 Nr. 759 der Drucksachen.

Die nationale Wirtschaft. Organ der Wirtschaftsrechtler des NS-Rechtswahrerbundes.

Der Gerichtssaal. Zeitschrift für Strafrecht, Strafprozeß und die ergänzenden Disziplinen. Herausgegeben von Prof. Dr. E. Oetker und Prof. Dr. A. Finger.

Deutsches Steuerblatt. Monatsschrift für Wissenschaft und Praxis. Köln.

Deutsche Steuerzeitung. Monatsschrift auf dem Gebiete des Steuerwesens. Industrieverlag von Spaeth & Linde, Berlin.

Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau. Monatsschrift für das gesamte Verkehrsteuerwesen einschl. der Erbschaftssteuer. Herausgegeben und geleitet von Kurt R. Meißner. Potsdam.

Juristische Wochenschrift. Organ der Reichsgruppe Rechtsanwälte des NS-Rechtswahrerbundes.

Reichsgesetzblatt. Herausgegeben vom Reichsministerium des Innern.

Reichssteuerblatt. Herausgegeben vom Reichsfinanzministerium.

Steuerarchiv. Zeitschrift für das gesamte Steuerwesen. Verlag der Haude u. Spenerschen Buchhandlung Max Paschke in Berlin SW.

Steuer u. Wirtschaft. Herausgeber Dr. Carl Boettcher, Verlag von J. F. Bergmann u. Julius Springer. Berlin u. München.

Strafrechtliche Abhandlungen. Herausgegeben von Dr. Hans Bennecke.

Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen. Herausgegeben von Lion.

Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.

Abkürzungen

AO	=	Reichsabgabenordnung vom 13. 12. 1919. Die in Klammern gesetzten Parapraphen bezeichnen diejenigen der AO in der Fassung vom Jahre 1919.
DStBl	=	Deutsches Steuerblatt.
GS	=	Der Gerichtssaal.
JW	=	Juristische Wochenschrift.
MStGB	=	Militärstrafgesetzbuch.
RG	=	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
RStBl	=	Reichssteuerblatt.
StAnp. Ges.	=	Steueranpassungsgesetz vom 16. Okt. 34.
StGB	=	Strafgesetzbuch vom 31. 5. 1870.

Der rechtliche Inhalt des Begriffes „Erscheinungsformen".

Der Bearbeitung der Aufgabe seien einige kurze Ausführungen über den begrifflichen Inhalt der „Erscheinungsformen der strafbaren Handlung" vorangeschickt. Es gilt darzulegen, was unter den Begriff „Erscheinungsformen" zu verstehen ist. Die Erklärung gibt das Wort selbst: „Es geht um die Formen, in denen die tatbestandsmäßige Handlung des im Einzelfall verletzten Strafgesetzes erscheinen kann." Dabei bestimmen sich diese Erscheinungsformen vorerst nach der natürlichen Lebensauffassung. Sie hat diese Formen entwickelt und das Bedürfnis nach einer Bestrafung herausgebildet. —

Die Erscheinung der tatbestandsmäßigen Handlung eines Strafgesetzes ist nicht einzigartig. Das Leben kennt nicht nur ihre vollendete Ausführung durch den Alleintäter. Der Täter handelt nicht immer allein, nicht immer wird er bis zur vollkommenen Ausführung durchstoßen. Auch wird ihm vielleicht Unterstützung bei Begehung seiner Straftat, deren Entschluß von einem anderen in ihm hervorgerufen sein kann, durch einen oder mehrere andere zuteil werden. Daß man diese Erscheinungen einerseits nicht völlig unbeachtet lassen konnte, ihnen aber auch anderseits nicht mit einer völligen Gleichstellung mit der vollendeten Tat in der Straffolge wie vielleicht sogar im Tatbestand gerecht wurde, sahen bereits frühere Kulturperioden ein. Trotzdem hat es lange gedauert, bis diese „natürlichen Lebenserscheinungen juristisch überhaupt einigermaßen faßbar wurden" (Hippel II S. 392, 439). Auch ist die Meinung über die gesetzliche Behandlung dieser Erscheinungsformen durchaus nicht einheitlich. Es gibt auch heute noch sogar moderne Strafgesetzbücher, die den Tatbestand der strafbaren Handlung so wählen, daß sämtliche der genannten Erscheinungsformen von ihm umfaßt werden, so z. B. allerdings nicht für den Versuch, aber für die Teilnahme das Norwegische Strafgesetzbuch vom 22. 5. 1902. Das ist jedoch der Ausnahmefall. Grundsätzlich erscheint als Hauptstraftat die vollendete Handlung, und in Bezug auf sie werden ihre Erscheinungsformen einer besonderen Regelung unterzogen. Inwieweit man dabei der natürlichen Lebensauffassung Rechnung trug oder gesetzestechnisch erweiterte oder

einschränkte, ob man die Strafbarkeit der Haupttat auf die Erscheinungsformen ausgedehnt sah oder ob und in welchem Grade man ihre Strafbarkeit von der strafbaren Haupthandlung abhängig sein ließ, von ihr entlehnte (Akzessorietät), kann hier unerörtert bleiben. Hier galt es lediglich im Rahmen der gestellten Aufgabe zu dem Begriff „Erscheinungsformen der strafbaren Handlung" die erforderliche Beziehung zu erhalten. Dem dürfte mit Vorstehendem genügt sein.

Über die Behandlung der Erscheinungsformen vergl. im Schrifttum z. B. Meyer-Allfeld S. 185 ff., Liszt-Schmidt S. 297 ff., Wachenfeld S. 166 ff., Beling, die auch mit der hier gewählten Bezeichnung „Erscheinungsformen" übereinstimmen. Dagegen Max Ernst Mayer S. 341, der von Strafausdehnungsgründen spricht und darunter Umstände versteht, „die die Tatbestandsmäßigkeit eines Verhaltens dadurch begründen, daß sie den Merkmalen der einzelnen Delikte eine über ihren begrifflichen Inhalt hinausgehende Geltung beilegen"; s. a. in diesem Zusammenhang die von Mayer hervorgehobene „Graduierbarkeit der Akzessorietät" S. 390/91, auf die dann Hippel zurückkommt und die er als nicht notwendig ablehnt. Nicht von der Strafbarkeit der Haupttat würde die Strafbarkeit der Teilnahmehandlung entlehnt, sondern durch die Teilnahme wird die Handlung des Haupttäters mitverursacht. Es genüge somit, um zur Strafbarkeit des Teilnehmers zu kommen, die tatbestandsmäßige Handlung des Haupttäters ohne Rücksicht auf Rechtswidrigkeit und Schuld.

Ziel der Arbeit.

Ziel der Arbeit ist die Auffindung und Darstellung der Besonderheiten der genannten Erscheinungsformen im Reichssteuerstrafrecht im Vergleich zum gemeinen Strafrecht. Es kommt also darauf an, aufzuzeigen, inwieweit das Reichssteuerstrafrecht in Bezug auf die fraglichen Erscheinungsformen Abweichungen vom gemeinen Strafrecht kennt und worin diese Abweichungen bestehen. Zur Lösung dieser Aufgabe verhilft § 391 (355) AO. Mit einer sich auf das gesamte Steuerstrafrecht erstreckenden Wirkung bestimmt er: „Das Strafgesetzbuch gilt, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben". Das Reichssteuerstrafrecht ist also das besondere Gesetz. Das gemeine Strafrecht kommt nur dann zur Anwendung, wenn das Steuerstrafrecht eine besondere Regelung nicht vorsieht. Die Grundlagen für die Bearbeitung der Aufgabe sind damit gewonnen. Besonderheiten können sich nur insoweit ergeben, als sie von den Steuergesetzen geschaffen sind. Welche Gesetze als Steuergesetze in Frage kommen, sagt § 2 Abs. 2 AO. Es sind für die hier durchzuführende Untersuchung die Reichsabgabenordnung selbst sowie diejenigen Gesetze, die „die einzelnen Steuern, für deren Verwaltung die Reichsabgabenordnung gilt, regeln oder sichern". Dabei wird als besonderer Vorteil, den das Ergehen der Reichsabgabenordnung und die Folgezeit mit sich brachte, vorerst die Tatsache festgestellt werden dürfen, daß die grundsätzliche Regelung der steuerlichen materiellen wie for-

mellen Strafvorschriften im Gegensatz zur früheren weitestgehenden Einzelbehandlung in den Steuergesetzen heute einheitlich in der Reichsabgabenordnung durchgeführt ist. Was neben ihr an steuerlichen Strafvorschriften noch gilt, ist unbedeutend und erstreckt sich im wesentlichen auf die Zoll- und Verbrauchsteuergesetzgebung.

Überblickt man in der Richtung der gestellten Aufgabe diese für die Untersuchung in Frage kommenden Vorschriften, so muß man fürs erste feststellen, daß das Reichssteuerstrafrecht auf eine erhebliche Sonderregelung verzichtet hat. Das ändert sich für Mittäterschaft und Anstiftung auch bei näherer Untersuchung nicht. Sie werden teils in keiner Weise, teils nur in wenigen Ausführungen erwähnt. Hier bleibt es dabei, daß das Reichssteuerstrafrecht mit dem gemeinen Strafrecht übereinstimmt.

Vgl. Mrozek 2. Aufl. S. 1206 Anm. 2 u. 3, Juliusberger S. 73, 75; Lelever S. 94 ff.

Ein anderes gilt für Beihilfe und Versuch. Hier ergeben sich z. T. sehr wesentliche Abweichungen, die nunmehr behandelt werden sollen.

Versuch.

Die strafrechtliche Behandlung des Versuchs in den Steuergesetzen vor Ergehen der Reichsabgabenordnung.

Es ist eingangs kurz gestreift worden, daß es sehr wohl möglich ist, von einer besonderen strafrechtlichen Behandlung der Erscheinungsformen überhaupt abzusehen. Es ist dann nur notwendig, auf ein Erfolgsstrafrecht, als das sich die Reichsabgabenordnung heute im wesentlichen darstellt, zu verzichten, sich mit dem Gefährdungsstrafrecht zu begnügen, und nunmehr die einzelnen Straftatbestände so zu wählen, daß von ihnen sämtliche Erscheinungsformen umfaßt werden. In dieser oder ähnlicher Weise sind die Steuergesetze bis zur Zeit kurz vor Ergehen der Reichsabgabenordnung in Bezug auf den Versuch auch verfahren. Das Vereinszollgesetz vom 1. 7. 1869 bestrafte das Unternehmen der Defraudation und kannte daneben objektive Straftatbestände (s. §§ 135, 136 u. 138 a. a. O. und darüber, daß der Unternehmensbegriff den Versuch der strafbaren Handlung mitumfaßte, RG 8, 354, Lelever S. 87/88). In gleicher Weise verfuhren die älteren Verbrauchsabgabengesetze. Die direkten Steuern gingen einen anderen Weg. So bestimmte z. B. § 76 Besitzsteuergesetz vom 3. Juli 1913: „Wer... wissentlich unrichtige oder unvollständige Angaben macht, die geeignet sind, eine Verkürzung der Steuern herbeizuführen, wird bestraft". Abgestellt war damit aber auch hier auf die Gefährdung der Steuer. Der Versuch und die vollendete Tat waren gleichgestellt.

Vgl. Buck S. 232 Anm. 10 zu § 76, dann ganz allgemein zu dieser Frage der Behandlung des Versuchs in der früheren steuerrechtlichen Gesetzgebung Goezeler S. 59, Lion in Zeitgemäße Steuerfragen 1922 S. 26, Becker Sechste Aufl. S. 764 Anm. 1 zu § 397 (360), Mrozek 2. Aufl. S. 1201/2 Anm. 3 Abs. 2.

Eine Änderung in dieser gesetzlichen Verfahrensart brachte erst, wenn man von der Gesetzgebung der Jahre 1918 u. 1919 auf dem Gebiete der Verbrauch- und Verkehrsteuern absieht, die Reichsabgabenordnung. Einen eigentlichen Vorläufer kennt sie also in dieser Beziehung nicht.

Der Versuch in der Reichsabgabenordnung. Gesetzliche Beschränkung des Versuchs auf Steuerhinterziehung und Steuerhehlerei.

Gehen wir von der gesetzlichen Regelung des Strafrechts in der Reichsabgabenordnung aus, so ist § 397 (360) die einzige Bestimmung, die den Versuch unmittelbar behandelt. Nach seinem Absatz 1 ist der Versuch der „Steuerhinterziehung" strafbar. § 397 (360) AO behandelt somit abgesehen von dem in seinem Abs. 3 aufgestellten Sonderfall lediglich den Versuch der Steuerhinterziehung; beschränkt sich also auf den Versuch der Begehung der wichtigsten Steuerzuwiderhandlung, der Steuerhinterziehung. Ob darüber hinaus der Versuch der übrigen Steuerzuwiderhandlungen, d. h. nach § 392 (356) AO der Versuch einer Verletzung von Pflichten, die die Steuergesetze im Interesse der Besteuerung auferlegen und deren Verletzung sie unter Strafe gestellt haben, strafbar ist, bleibt in jedem Einzelfall besonders zu untersuchen. (Vgl. über den Begriff der Steuerzuwiderhandlung Crisolli S. 320 § 103). Diese Untersuchung wird allerdings leicht gemacht. Eine Bezugnahme auf § 397 (360) AO kennt nur noch § 403 (368) AO, der die Steuerhehlerei als besonderen steuerstrafrechtlichen Tatbestand behandelt. Damit sind die Sondervorschriften der Reichsabgabenordnung erschöpft, und über § 391 (355) AO kommen nunmehr diejenigen des gemeinen Rechts zum Zuge. Hier aber ergibt sich, daß der Versuch dieser Steuerzuwiderhandlungen, d. i. also der Versuch aller Steuerzuwiderhandlungen mit Ausnahme desjenigen der Steuerhinterziehung und der Steuerhehlerei, nicht strafbar ist. Das folgt aus nachstehender Überlegung.

Sämtliche Steuerzuwiderhandlungen sind, da in keinem Fall eine Strafe von weniger als 150 ℳ angedroht ist, Vergehen (§ 391 (355) AO, § 1 StGB). Bedenken könnten sich mit Bezug auf § 396 (359) Abs. 1 Satz 3 AO ergeben. Bei Zöllen und Verbrauchsteuern ist die Geldstrafe auf das Vierfache des hinterzogenen Betrages zu bemessen. Das kann im Einzelfall ein Betrag von weniger als 150 ℳ sein. Trotzdem bleibt auch diese Steuerzuwiderhandlung ein Vergehen, denn es würde sich auch hier nur um die „Mindeststrafandrohung" handeln,

neben der sogar auf Gefängnis bis zu zwei Jahren erkannt werden könnte (vgl. Nieberl S. 488/89 Nr. 1 Anm. zu § 359). — Für Vergehen gilt § 43 Abs. 2 StGB, d. h. der Versuch eines Vergehens wird nur in denjenigen Fällen bestraft, in welchen das Gesetz dies ausdrücklich bestimmt. Da eine solche ausdrückliche Bestrafung außer für die versuchte Steuerhinterziehung und Steuerhehlerei vom Gesetz nicht vorgesehen ist, scheidet für jeden Versuch der Begehung einer Steuerzuwiderhandlung mit Ausnahme desjenigen der Steuerhinterziehung und der Steuerhehlerei eine Bestrafung aus.

Sofern Mrozek 3. Aufl. S. 571 Anm. 2 zu § 360 glaubt, etwas anderes feststellen zu können: „Für alle anderen Steuerzuwiderhandlungen gilt die Vorschrift des § 44 StGB, wonach der Versuch milder als die vollendete Tat zu bestrafen ist", geht er fehl. Gleiches gilt für Nieberl Seite 490 Anm. 9. Dagegen ebenso wie hier Römer § 9 S. 18, Cattien S. 238 I.

Der Versuchsbegriff der AO.

Eine Änderung der vom gemeinen Recht für den Versuch geschaffenen Begriffsbestimmungen bringt § 397 (360) AO nicht.

Vgl. RG 57, 183, ebenso Mrozek 3. Aufl. Anm. 1 zu § 360: „Der Versuchsbegriff des § 360 ist derselbe wie der des § 43 StGB", dann Becker 6. Aufl. S. 765 Anm. 4, Römer § 9, Crisolli S. 319/20 IV, 1 u. S. 327.

Der Versuch ist also auch für § 397 (360) AO die Betätigung des Entschlusses, „ein Vergehen zu verüben, durch Handlungen, welche einen Anfang der Ausführung dieses Vergehens enthalten, wobei das beabsichtigte Vergehen nicht zur Vollendung gekommen ist" (§ 43 Abs. 1 StGB). Mit dieser Begriffsbestimmung des gemeinen Strafrechts geht zugleich der diesem Versuch von Rechtsprechung und Schrifttum zugestandene Inhalt über. Es gelten somit auch hier für die Abgrenzung der Versuchs(Ausführungs)handlung von der Vorbereitungshandlung die sowohl vom Reichsgericht wie vom Schrifttum vertretene objektive Theorie, während der gesamte Bereich des diesseits der Vorbereitungshandlung nach der Vollendung der Tat hin liegenden Sachverhalts nach der subjektiven Theorie vom Reichsgericht beurteilt wird. Die ihr gegenüber stehende objektive Theorie sowie die vermittelnde Theorie, die sich mit dieser Auffassung des Versuchsbegriffs durch das Reichsgericht und die durch sie bedingte Behandlung des untauglichen Versuchs und des Mangels am Tatbestand nicht einverstanden erklären können, behalten dabei auch für das Steuerstrafrecht ihre theoretische Bedeutung.

Abgrenzung zwischen Versuch und vollendeter Steuerhinterziehung.

Wenn Lion in Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen 1922 S. 28 die Aufstellung eines dem Steuerstrafrecht eigenen Versuchsbegriffs unternahm, so muß er damit als gescheitert betrachtet werden. Seine Ausführungen sind lediglich insoweit beachtlich, als sie geeignet sind, zur

Lösung der Frage beizutragen, wann noch Versuch und wann bereits eine vollendete Tat vorliegt. Auszugehen ist bei der Entscheidung dieser Frage von § 396 (359) Abs. 3 AO. Man hat in ihm die Kausalität der Steuerhinterziehung in Anlehnung an RG 46,237 erblickt (vgl. Mrozek 2. Aufl. S. 1203 Anm. 7 zu § 359). Das ist auch unzweifelhaft richtig, soweit es sich um den letzten Halbsatz des Abs. 3 § 359 (396) AO handelt. Darüber hinaus aber geht diese Ansicht fehl. Der erste Halbsatz a. a. O. dient nicht der Begründung dieser Kausalität, sondern der Aufstellung eines Merkmals, das Versuch und Vollendung voneinander trennt und das dahin getroffen wird, daß „infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen wurde." —

Die wörtliche Auslegung der tatbestandsmäßigen Handlung gestattet § 396 (359) Abs. 3 AO somit lediglich für die von ihm im Absatz 2 aufgestellten Tatbestände. Das hat seinen Grund darin, daß diese Tatbestände in den allermeisten Fällen ohne irgendwelches Zutun der Steuerbehörde verwirklicht werden. Es ist nur das von selbst Gegebene, wenn der Gesetzgeber hier die Abgrenzung der Versuchshandlung von der vollendeten Handlung nach der natürlichen Lebensauffassung trifft. Anders bei den Tatbeständen des § 396 (359) Abs. 1 AO, der Steuerverkürzung und der Steuervorteilserschleichung. Ohne Mitwirken der Steuerbehörde werden diese Handlungen in den wenigsten Fällen begangen. Eine Abstellung auf die tatsächlich vollendete Handlung würde hier nicht vertretbare Folgen zeitigen. Man müßte z. B. dahin kommen, daß die Vollendung der Steuerverkürzung erst dann vorliegt, wenn der Steuergläubiger den verkürzten Steuerbetrag tatsächlich erhält. Das kann gerade bei einem bereits straffälligen Steuerpflichtigen sehr lange währen, es kann aber auch möglich sein, daß der Steuergläubiger trotz eifrigen Bemühens nichts erhält. Soll auch dann noch die durch die unrichtige Abgabe der Erklärung in Gang gebrachte Steuerhinterziehung im Versuch stecken geblieben sein? Ein solches Ergebnis konnte der Gesetzgeber nicht hinnehmen. Eine Vorverlegung der Vollendung der tatbestandsmäßigen Handlung war daher unbedingtes Erfordernis. Mit § 396 (359) Abs. 3 AO ist sie dahin geschaffen worden, daß es in diesen Fällen genügt, daß ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt wird. Maßgeblich ist also der rein innerrechtliche Verwaltungsakt der erstmaligen Festsetzung auf Grund der unrichtigen Erklärungen. Ob diese Festsetzung bereits rechtskräftig wird, hat unberücksichtigt zu bleiben. Gleiches gilt nicht in jedem Falle einer nur vorläufigen Veranlagung (§ 100 (82) AO). Hier ist zu unterscheiden zwischen selbsttätig zu entrichtenden und solchen Steuern, die erst auf Grund einer besonderen Anforderung zu zahlen sind. Nur bei den erstgenannten Steuern liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsgerichts eine vollendete Steuerhinterziehung auch dann vor, wenn sich das Finanzamt bei der

späteren endgültigen Steuerfestsetzung durch die unrichtigen und unvollständigen Angaben des Beschuldigten nicht mehr täuschen läßt. (Vgl. RG 60 S. 182, 186 u. 307, 309; 65, 71/76; Cattien S. 179).

Mit Abschluß der Festsetzung, dieses rein innerverwaltungsrechtlichen Aktes, also nicht erst mit der Zustellung der Steuerfestsetzung, ist die Steuerhinterziehung bzw. Steuerhehlerei als vollendet anzusehen, denn mit diesem Akt ist der endgültige Anlaß zur tatsächlichen Steuerverkürzung, die zu niedrige Steuerfestsetzung gegeben, die nunmehr zwangsläufig zur geringeren Steuererhebung führt.

Vgl. hierzu Mrozek 3. Aufl. S. 569 Anm. 8; Heinrich S. 30 Anm. 5 zu § 359; Becker 3. Aufl. S. 691 Anm. 4 u. ebenso in der 6. Aufl. S. 759 Anm. 4 u. S. 765 Anm. 4, wo er nunmehr neben Festsetzung noch die Bekanntgabe an den Täter fordert. Ebenso wie Becker Nieberl S. 500 Anm. 5 zu § 396, Crisolli S. 350 2a, das Reichsgericht in ständiger Rechtsprechung 59, 90; 59, 401; 60, 307. Cattien legt sich in Bezug auf diese Bekanntgabe S. 179 vor a) nicht fest. Dabei wird die Notwendigkeit dieses weiteren Erfordernisses zum überwiegenden Teile in dem Umstand erblickt, daß das Finanzamt erst mit der Bekanntgabe der Festsetzung an den Pflichtigen an diese gebunden, vorerst also zu jeder Änderung befugt sei (§ 91 (73) ff. AO). So bedeutungsvoll diese Bestimmungen für die Besteuerung sind, so wenig notwendig erscheint es, sie auf das Strafrecht selbst unter Berücksichtigung der Tatsache zu übertragen, daß dieses hier jenen dem Veranlagungsverfahren eigenen Vorgang mit der dort üblichen sprachlichen Bezeichnung übernimmt. Das umsomehr, als diese Bindung an die bekanntgegebene Steuerfestsetzung keineswegs in jedem Falle endgültig ist. Einen bekanntgegebenen Bescheid über Zölle oder Verbrauchsabgaben kann die Steuerbehörde jederzeit zurücknehmen oder ändern (§ 94 (76) Abs. 1 Nr. 1 AO), und Nachforderungen von Steuern sind, soweit nicht die Vorschriften des § 222 (212 Abs. 2—4) AO Platz greifen oder sonst etwas Abweichendes vorgeschrieben ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig (§ 223 (212) Abs. 1 AO). Schließlich gibt es Steuerhinterziehungen, die darin bestehen, daß überhaupt keine Steuererklärung abgegeben und hierdurch bewirkt wird, daß jede Festsetzung und damit auch Bekanntgabe unterbleibt. Gewiß kann man auch hier den mutmaßlichen Zeitpunkt der Bekanntgabe feststellen. Natürlicher aber erscheint es, dies für die Festsetzung selbst zu tun (vgl. zu letzter Frage Crisolli S. 350 2b und die dort angegebenen Bezugsstellen).

Bei Steuern, die ohne Festsetzung zu entrichten sind, z. B. Wechsel-, Börsenumsatz- und Stempelsteuern, für letztere seit 1. 7. 1936 die Urkundensteuer (Gesetz vom 5. 5. 1936 RGBl I S. 407), genügt für den objektiven Tatbestand, daß die Steuern zur Zeit ihrer Fälligkeit nicht entrichtet sind (RStBl 1923 S. 72, Crisolli S. 352 VII, 1).

Der untaugliche Versuch.

Der Bezug auf § 396 (359) Abs. 3 AO führt zugleich zu einer weiteren Betrachtung. Der zweite Halbsatz a. a. O. stellt fest, daß es für die Bestrafung ohne Bedeutung ist, wenn der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. Ein derartiger Sachverhalt stellt nichts anderes dar als einen untauglichen Versuch. Was der

Täter auch beginnen würde, der Erfolg bliebe der gleiche. Dieser würde auch ohne sein Handeln eingetreten sein. Was diesen untauglichen Versuch besonders auszeichnet, ist lediglich der Umstand, daß das Gesetz ihn als vollendete Tat behandelt. Ein Grund dafür ist insbesondere mit Bezug auf § 397 (360) Abs. 2 AO, der als Strafe für den Versuch die Strafe für die vollendete Tat bestimmt und auf den sogleich eingegangen wird, nicht ersichtlich. Diese Sonderbehandlung bestimmter Fälle des untauglichen Versuchs könnte lediglich zu der Annahme führen, daß der untaugliche Versuch für das Steuerstrafrecht damit abschließend geregelt sei. Das ist jedoch nicht anzunehmen. Man wird vielmehr umgekehrt zu folgern haben, daß, wenn es das Gesetz schon für erforderlich hält, einige Fälle des untauglichen Versuchs sogar zur vollendeten Tat zu erheben, es andererseits auf keinen Fall auf die an und für sich gegebene Möglichkeit der Bestrafung des untauglichen Versuchs verzichten wollte. Die Bestrafung des untauglichen Versuchs wird daher auch in Schrifttum und Rechtsprechung grundsätzlich gefordert.

Mrozek 2. Aufl. S. 1206 Anm. 4 zu § 360 Abs. 3; ebenso 3. Aufl. S. 571 Anm. 1 Abs. 4 zu § 360. Dann Becker 6. Aufl. S. 765 Anm. 3 zu § 360; RStBl 22 S. 241, 1931 S. 175. Dann insbes. zu vorstehenden Ausführungen Wehner S. 144/145.

Die Strafe des Versuchs.

Abgesehen von der rein psychologischen Wirkung, die der lediglich versuchten strafbaren Handlung gegenüber der vollendeten Tat innewohnt und die sich insbesondere unter einem Erfolgsstrafrecht für die Beurteilung der Strafwürdigkeit einer „nur" versuchten strafbaren Handlung im Vergleich zur vollendeten herausbilden mußte, kommt der Unterscheidung zwischen Versuch und vollendeter Tat für den nach § 397 (360) AO zu bestrafenden Versuch der Steuerhinterziehung und der Steuerhehlerei eine Bedeutung nicht zu (vgl. RG 59, 96 vor Nr. 3). Die Strafe der vollendeten Tat ist nach § 397 (360) Abs. 2 AO auch die Strafe für den Versuch. Die Gründe für eine solche Gleichstellung ergeben sich aus den besonderen steuerlichen Verhältnissen. Fern liegt auch der Reichsabgabenordnung, in der gleichen Bestrafung von Versuch und vollendeter Tat etwa den materiellen Unrechtsgehalt der Tat, dessen Vorhandensein bei der Steuerzuwiderhandlung teilweise überhaupt geleugnet wird — siehe unten S. 19 —, treffen zu wollen. Die Gründe für die gleiche Bestrafung des Versuchs und der vollendeten Tat entsprechen weniger grundsätzlichen als rein zweckmäßigen Erwägungen.

Die Angaben in den abgegebenen Steuererklärungen werden von den Finanzämtern nicht unbeanstandet der Besteuerung zugrunde gelegt, sondern in einem eingehenden Ermittelungsverfahren werden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und

die Bemessung der Steuer wesentlich sind, festgestellt. Die Bedeutung der Steuererklärung wird dabei nicht verkannt. Sie ist grundsätzlicher Ausgangspunkt dieser Ermittelungen; aber auch nicht mehr. Das Ergebnis dieser Nachprüfungen wird — so nach der Begründung des Entwurfs einer Reichsabgabenordnung — sehr häufig eine Entdeckung der versuchten Steuerhinterziehung sein. Wollte man diese, allein auf die Vornahme der genannten Ermittelungen zurückzuführende Entdeckung sich nicht begünstigend für den Täter auswirken lassen, so blieb ein anderer als der im § 397 (360) Abs. 2 AO gewählte Weg nicht übrig. § 43 StGB hätte gleichzeitig die Versuchsstrafe des § 44 a. a. O. mit sich gebracht. Das aber hätte den steuerlich straffällig Gewordenen in einer durch nichts gerechtfertigten Weise bevorteilt. Gewiß ermäßigt sich auch beim sogenannten délit manqué, dem Hauptfall der versuchten strafbaren Handlung im deutschen gemeinen Strafrecht, die Strafe nach § 44 a. a. O., aber es besteht zwischen diesem und dem Versuch der Steuerhinterziehung, die in den häufigsten Fällen auch nichts anderes als ein délit manqué ist, doch ein erheblicher Unterschied. Tritt der Tod eines Menschen nur deshalb nicht ein, weil der in Erfüllung aller übrigen Tatbestandsmerkmale des § 211 handelnde Täter vorbeischießt, so ist die Ursache für den mangelnden Erfolg allein beim Täter zu suchen. Anders bei der versuchten Steuerhinterziehung. Hier wird die vom Täter gesetzte Ursachenreihe von dem zu Schädigenden bewußt unterbrochen. Das kann auch im gemeinen Strafrecht geschehen. Es wird aber nicht der Regelfall sein. Auf diesen jedoch stellt § 397 (360) Abs. 2 AO seine Rechtfertigung ab.

§ 397 Abs. 3 AO.

Mit der Sonderregelung des Versuchs der Steuerhinterziehung in Absatz 1 und insbesondere Abs. 2 ist § 397 AO nicht erschöpft. Durch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 ist ihm mit Wirkung vom 1.1.1931 ein neuer Absatz 3 angefügt, nach dem „wie wenn er den Versuch einer Steuerhinterziehung begangen hätte", bestraft wird, „wer in dem Bewußtsein, daß infolge seines Verhaltens eine Verkürzung von Einnahmen an Einheitswertsteuern eintreten kann, es unternimmt, die mit der Wertermittelung befaßten Behörden irrezuführen." Die Verbindung dieses Straftatbestandes mit dem Versuch der Steuerhinterziehung erscheint nicht glücklich. Außer dem Bezug der Strafdrohung auf die Strafdrohung des Versuchs der Steuerhinterziehung besteht zwischen ihm und dem Versuch keine Beziehung. Auch das besondere subjektive Tatbestandsmerkmal, nach dem der Täter sich bewußt sein muß, daß infolge seines Verhaltens eine Verkürzung von Einnahmen an Einheitswertsteuern eintreten kann, vermag diese nicht herzustellen. In § 397 Abs. 3 AO ist ein völlig neuer Straftatbestand geschaffen, der besser als solcher für

sich behandelt worden wäre. Weshalb das Gesetz anders verfährt und aus welchem Grunde es zur Verwendung des Unternehmensbegriffs kommt, ist aus ihm selbst nicht ersichtlich. Die Tatsache allein, daß die beeinflußte Wertermittelung die Steuerverkürzung nicht unmittelbar herbeiführt, sondern daß es dazu noch der auf Grund dieser unrichtigen Ermittelung durchzuführenden Veranlagung zu einer Einheitswertsteuer (z. B. Vermögensteuer) bedarf, kann diese Gleichstellung mit dem Versuch bei der vom Gesetz gewählten Fassung nicht rechtfertigen.

§ 410 (374) AO und seine Bedeutung für den Versuch einer Steuerhinterziehung.

Die Anwendungsmöglichkeit des § 410 (374) AO auf den Versuch.

Über die vorstehend behandelten Besonderheiten hinaus scheint die Reichsabgabenordnung Abweichungen vom gemeinen Recht in Bezug auf den Versuch nicht aufgestellt zu haben. Zwar erinnert § 410 (374) AO, der die tätige Reue im Steuerstrafrecht zum Gegenstand hat, erheblich an § 46 StGB, aber der Versuch einer Steuerhinterziehung — der Versuch einer Steuerhehlerei, der einzige neben versuchter Steuerhinterziehung überhaupt strafbare Versuch einer Steuerzuwiderhandlung scheidet schon um deswegen aus, weil § 403 (368) AO in § 410 (374) AO überhaupt nicht genannt ist, — wird in ihm mit keinem Wort erwähnt. Das kann umso bedenklicher erscheinen, als § 410 (374) AO die ihm unterfallenden Tatbestände nach den Paragraphen, in denen sie in der Reichsabgabenordnung behandelt werden, einzeln aufführt, und Rechtsprechung und Schrifttum sich über die enge Auslegung der Sondervorschrift einig sind. Dennoch muß man zu einer Anwendungsmöglichkeit des § 410 (374) AO auch bei einer nur versuchten Steuerhinterziehung kommen. Eine Ansicht, die bei Ergehen der Reichsabgabenordnung und in der ersten Zeit nach diesem Ergehen durchaus nicht geläufig war — vgl. z. B. Mrozek 2. Aufl. S. 1205 Anm. 2a Abs. 2 und die dort genannte Reichsgerichtsentscheidung I D 1387/21 VIII 1921 v. 23. 2./23. 3. 22 —, heute aber allseitig zumindest in Bezug auf den vollendeten Versuch vertreten wird. Die Aufführung lediglich des § 396 (359) AO und nicht auch diejenige des § 397 (360) AO in § 410 (374) AO kann nicht dagegen sprechen.

Eine Steuerhinterziehung ist auch die nur versuchte Steuerhinterziehung. Die Form, in der die strafbare Handlung erscheint, vermag an ihrem Grundcharakter nichts zu ändern. Die im Einzelfall vorliegende Handlung bleibt eine Steuerhinterziehung, auch wenn sie nur in der Form des Versuchs, der Anstiftung oder Beihilfe erscheint. Ohne Bezug auf eine tatbestandsmäßige Handlung bleiben diese Erscheinungsformen abstrakt. Die tatbestandsmäßige Handlung gibt ihnen erst ein tatsächliches Dasein.

Dies gilt sowohl für das gemeine Strafrecht wie für das Steuerstrafrecht. Rechtsprechung und Schrifttum gehen hierin überein.

RG 56, 385: Der Versuch der Steuerhinterziehung ist gegenüber dieser kein neuer, selbständiger, eigenartiger Tatbestand des Steuerstrafrechts, sondern fällt unter die Steuerhinterziehung.

Darüber hinaus ist die Reichsabgabenordnung auch insoweit einheitlich, als sie stets nur von § 396 (359) AO spricht, auch wenn unzweifelhaft neben der vollendeten Tat die Hinterziehung in ihren überhaupt nur möglichen Erscheinungsformen gemeint ist. Auch das ein Grund, die nur versuchte Steuerhinterziehung ebenfalls als unter den § 410 (374) AO fallend zu betrachten. — Schließlich ergibt sich aber auch die Anwendung des § 410 (374) AO auf die lediglich versuchte Steuerhinterziehung aus § 410 (374) AO selbst. Seine Anwendung macht er, wie noch des näheren darzulegen sein wird, unter anderen davon abhängig, „daß der Täter in denjenigen Fällen der §§ 396 u. 407 (359 u. 371) AO, in denen bereits Steuerverkürzungen eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen worden sind, die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet." Damit ist aber zugleich ausgesprochen, daß es auch Fälle geben muß, bei denen eine solche Verkürzung bzw. ein solches Gewähren oder Belassen von Steuervorteilen noch nicht eingetreten ist. Das können unter Berücksichtigung des oben Dargelegten zwar auch vollendete Steuerhinterziehungen sein. In der überwiegenden Anzahl der Fälle wird es sich hier aber um Fälle des Versuchs nach § 397 (360) AO handeln, denn mehr als bei jenen ist es auch unter Berücksichtigung des gesetzestechnisch geschaffenen Zeitpunkts der Vollendung der Tat diesen eigentümlich, daß Steuerverkürzungen bisher nicht eingetreten sind. Wollte man diese ausschließen, so wäre eine besondere Bestimmung hierfür unerläßlich gewesen. — Sodann ist, wie unten des näheren dargelegt werden wird, § 410 (374) AO im Vergleich zu § 46 Nr. 2 StGB die umfassendere Vorschrift. Die vollendete Tat der nur versuchten gegenüber bevorzugt zu behandeln, besteht kein Anlaß. Das könnte lediglich im umgekehrten Falle gelten. Auch dies ein Grund, § 410 (374) AO für die nur versuchte Steuerhinterziehung für anwendbar zu erklären.

Vgl. Heinrich in „Versuch, Rücktritt vom Versuch und tätige Reue" in DStBl Nr. 3 vom Dezember 1922, Sp. 116; Tattien S. 238 Nr. I.

Der gesetzliche Vorläufer des § 410 (374) AO.

In seinem Kommentar zur Reichsabgabenordnung — z. B. 6. Aufl. S. 737 — sagt Becker, der eigentliche Schöpfer der Reichsabgabenordnung, daß das Steuerstrafrecht der AO im wesentlichen die bisherigen Rechtszustände übernommen habe. Das mag fürs erste befremdlich klingen, denn die Abweichungen von dem vor Ergehen der Reichsabgabenordnung geltenden Steuerstrafrecht sind, wenn man die Gesetze der Jahre 1918 und 1919 außer Betracht läßt, doch erheblich. Man denke allein an die Ab-

grenzung der tatbestandsmäßigen Handlung durch die AO, die Lösung vom Unternehmensbegriff und die grundsätzliche Einführung des Schuldmoments in das Steuerstrafrecht. Gewiß ist auch das noch wenig, wenn man sich an den alten Streit, ob es sich bei dem Steuerstrafrecht um ein echtes kriminelles Strafrecht oder nur um ein Verwaltungsstrafrecht handelt und weiter daran erinnert, daß die Finanzwissenschaft bereits seit langem ein eigenes Finanzstrafrecht und Finanzstrafverfahren unter Bildung verwaltungseigener Strafgerichte verlangte.

Für ein solches Finanzstrafrecht treten ein: James Goldschmidt, Verwaltungsstrafrecht Berlin 1902, ausgebildet im Anschluß an Feuerbach; Pollack: Das Finanzdelikt als Verwaltungsdelikt. Sein Wesen und seine Durchbildung in von Lilienthals Abhandlung. Heft 150. Meisel, der zwar nicht das deutsche, jedoch das diesem weit überlegene österreichische Steuerstrafrecht behandelte; vgl. insbes. das Strafrecht der österreichischen Einkommensteuer. Finanzarchiv 19. Jahrg. S. 1—92. — Dann auch Erik Wolf in der Festschrift für Reinhard von Frank. Köhler Deutsches Strafrecht 1917 § 16 II 3, der zwar Goldschmidt als zu weitgehend bezeichnet, dennoch aber eine gewisse Trennung des Finanzunrechts vom Kriminalunrecht befürwortet. — Liszt-Schmidt 26. Aufl. S. 148 weist daraufhin, daß der materielle Kern des kriminellen Unrechts und der kriminellen Schuld bei den verwaltungsstrafrechtlichen Tatbeständen nicht gesucht werden darf. „Die Loslösung des Verwaltungsstrafrechts vom Kriminal-(Justiz-)Strafrecht ist daher eine wichtige ligislative Aufgabe". — Siehe auch Mrozek 2. Aufl. S. 1187 Anm. 2 und Becker 6. Aufl. S. 737. —

A. M. Beling Verbrechen S. 34/36, von Hippel Deutsches Strafrecht Bd. II § 10 und das dort Seite 118/119 genannte Schrifttum. Dann insbesondere auch Goetzeler Rationale Grundlagen des Steuerstrafrechts S. 18 ff. Siehe auch Crisolli S. 317/318, der die Unterscheidung nach dem geltenden Rechte, d. i. die AO, nicht anerkennt. Hier handele es sich um ein kriminelles Strafrecht, das sowohl eine Rechtsgüterverletzung wie eine ethische Begründung seiner Haupttatbestände kenne. Ebenso Hensel, Steuerrecht S. 183.

Hierzu, also zu einer grundsätzlichen Stellungnahme zu diesen Fragen war die Zeit der Schaffung der Reichsabgabenordnung nicht geeignet. Es mußte damals vor allem darum gehen, dem Reich diejenige Verwaltung zu schaffen und tatsächlich hinzustellen, die ihm diejenigen Mittel durch Steuern aufbrachte, die es zur Deckung seiner ins Ungeheure gestiegenen geldlichen Verpflichtungen bedurfte. Mit den früheren Steuerverwaltungen der Länder konnte das Reich diese Aufgaben nicht lösen. Es fehlte ihm also bereits hier an den notwendigen Arbeitskräften. Um wieviel mehr mußte das aber in Bezug auf eigene Verwaltungsstrafgerichte der Fall sein, zu denen es nur die besten aus seinen Reihen gekommenen Arbeitskräfte hätte verwenden können, wenn es mit der Einrichtung zugleich auch dem Zweck dieser Einrichtung hätte gerecht werden wollen. Schließlich blieb auch zu berücksichtigen, daß die Reform des gemeinen Strafrechts im besten Gange war. Ein Umstand, der zweifelsohne nicht dazu anregte, jetzt selbständig vorzugehen (so Becker a. a. O. S. 737, Römer § 2). —

Wenn Becker daher insoweit von einer Übernahme der bisherigen Rechtszustände spricht, so wird man ihm zustimmen müssen. Er hat auch im weiteren noch recht. Manche Erscheinung des vor dem Ergehen der AO in Geltung gewesenen Steuerstrafrechts ist in diese ohne wesentliche Änderung übernommen. Das gilt z. B. von dem hier zu behandelnden § 410 (374). —

Mehr als die Reichsabgabenordnung, die bereits ernsthaft dahin strebt, zumindest der Steuerhinterziehung den Charakter einer durchaus unehrenhaften, strafwürdigen Tat, der Schädigung des Volkes, die eine Gleichstellung mit dem Betrug des gemeinen Strafrechts ohne weiteres verträgt, zu geben, war eine frühere Zeit geneigt, Steuerhinterziehungen als nicht ernst zu nehmende strafbare Handlungen anzusehen, sie als solche sogar teilweise abzulehnen.

Vgl. z. B. Mrozek 3. Aufl. S. 567 Anm. 1 zu § 359: „Die Volksanschauung sträubte sich dagegen, etwas als gemeinen Betrug behandelt zu wissen, was lediglich eine Verteidigung gegen Zwangsmaßnahmen der Finanzgewalt gewesen sei".

Dabei wurde dem reuigen „Sünder" soweit nur angängig Entgegenkommen gezeigt. Die „goldenen Brücken", die § 410 (374) AO baut, bestanden bereits damals und vertrugen sich nach dem vorstehend Ausgeführten auch viel besser mit der eigentlichen Ansicht des Gesetzes als heute. Heute kann nur ein dringendes steuerliches Interesse die Vorschrift des § 410 (374) AO, die der Grundansicht des Gesetzgebers: „Steuerhinterziehung gleich unehrenhafte Tat" zuwiderzulaufen droht, rechtfertigen. Die Finanznot des Reiches war ihr Grund. Die größtmögliche Unversehrtheit der Steuereinnahmen galt es zu erreichen. Um ihretwillen mußte es ungesühnt hingenommen werden, daß der Steuerpflichtige straffällig geworden war, sofern er nur noch rechtzeitig und ohne allzu großen Zwang auf den Weg des Rechts zurückkehrte. Der Anschauung einer früheren Zeit dagegen entsprach es durchaus, wenn § 72 des prß. Eink.StG. von 1906, der selbst wieder auf § 66 des prß. Eink.StG. von 1891 zurückgeht, oder § 79 des Besitzsteuergesetzes vom 3. 7. 1913, der eigentliche Vorläufer des § 410 AO, bestimmte: „Straffrei bleibt, wer seine unrichtigen oder unvollständigen Angaben, bevor eine Anzeige erstattet oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist, bei der Steuerbehörde berichtigt oder ergänzt und die gefährdete Steuer, soweit sie bereits fällig gewesen ist, entrichtet." Aus welchem Grunde der Täter zu dieser Berichtigung oder Ergänzung kam, war für den Gesetzgeber gleichgültig. § 79 Besitzsteuergesetz fand daher auch dann noch Anwendung, wenn diese Berichtigung lediglich unter dem Druck einer drohenden Anzeige oder eines ihm bereits angedrohten Strafverfahrens erfolgte. Es war nur nötig, daß diese Berichtigung, bevor die Anzeige erstattet oder die Untersuchung eingeleitet worden war, stattfand (Buck S. 241 Anm. 4 letzter Absatz zu § 79).

Dem § 410 (374) AO verwandte Vorschriften des gemeinen Strafrechts und einiger strafrechtlicher Nebengesetze.

Die nachstehenden Ausführungen über den Inhalt des § 410 (374) AO werden zeigen, inwieweit jene Bestimmungen des Besitzsteuergesetzes übernommen bezw. nicht übernommen worden sind und inwieweit § 410 (374) AO neue Voraussetzungen für die sogenannte „tätige Reue" schuf. Ehe dazu geschritten wird, sei noch kurz auf diejenigen strafbaren Handlungen verwiesen, bei denen nach dem gemeinen Strafgesetz oder nach anderen strafrechtlichen Nebengesetzen eine tätige Reue möglich ist. Wenn damit auch von der eigentlichen Aufgabe abgewichen wird, so erscheint ein kurzes Eingehen auf jene Bestimmungen doch um deswillen nötig, weil anderenfalls angenommen werden könnte, daß die Reichsabgabenordnung über § 79 Besitzsteuergesetz eine Besonderheit schaffe, die anderweit völlig unbekannt sei, und weil darüber hinaus § 410 (374) AO jenen Vorschriften verwandt ist (s. hierzu Mrozek 2. Aufl. S. 1219 Anm. 1 Abs. 2 und ebenso 3. Aufl. S. 581 Anm. 1 Abs. 1). Darüber hinaus liegt für einen kurzen Verweis umsomehr Grund vor, als diese Erscheinung der tätigen Reue in Bezug auf die vollendete Tat etwas durchaus Ungewöhnliches in sich birgt. Sie entspricht weder den Grundsätzen des Erfolgsstrafrechts, als welches sich unser gemeines Strafrecht darstellt, noch viel weniger denjenigen eines Gefährdungsstrafrechts. —

Als Fälle, in denen die tätige Reue in Bezug auf die vollendete Tat in Frage kommen kann, seien folgende aufgeführt:

§ 158 und 163 StGB. Hier wird dem Täter Strafermäßigung bezw. Straflosigkeit für den Fall zugesichert, daß er seine falsche Aussage, bevor eine Anzeige gegen ihn erfolgt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet und bevor ein Rechtsnachteil für einen anderen aus dieser falschen Aussage entstanden ist, bei derjenigen Behörde widerruft, bei welcher er sie abgegeben hat.

§ 310 StGB gewährte demjenigen Straflosigkeit, der einen Brand wieder gelöscht hat, bevor derselbe entdeckt und ein weiterer als der durch die bloße Inbrandsetzung bewirkte Schaden entstanden war. Dieses Entgegenkommen schwächt das Gesetz vom 28. 6. 1935 ab. Nicht völlige Straflosigkeit, sondern nur eine Bestrafung wegen Brandstiftung tritt nunmehr nicht ein.

§ 204 StGB kennt beim Rücktritt vom Zweikampf einen Fortfall der Strafe der Herausforderung und der Annahme derselben sowie der Strafe der Kartellträger. Durch die Wiederfreigabe der studentischen Mensur hat diese Strafbestimmung an tatsächlicher Bedeutung erheblich verloren. Dennoch aber ist sie, abgesehen von der hier behandelten Frage der tätigen Reue in Bezug auf die vollendete Tat, um deswillen besonders interessant, weil sie die einzige Bestimmung des gemeinen Strafrechts ist,

in der der Gesetzgeber das Merkmal der Freiwilligkeit, das alle diese Bestimmungen der tätigen Reue in bestimmter Form als Voraussetzung ihrer Anwendbarkeit kennen, positiv aufstellt.

Vgl. hierzu RG 61, 117. Leipziger Kommentar Anm. 3 zu § 46, Frank II u. III 2 zu § 46, L. Spohr Rücktritt und tätige Reue 1926 S. 62 ff. Liszt-Schmidt 26. Aufl. § 46 III. Von Hippel Bd. 2 § 29 XIV. Mezger § 56 III.

Die Aufgabe des Zweikampfes muß „freiwillig" erfolgt sein. Objektive Merkmale, an denen das Vorhandensein oder nicht Vorhandensein der Freiwilligkeit festgestellt werden könnte, gibt der Gesetzgeber im Gegensatz zu den übrigen Fällen hier nicht. Es bleibt daher stets herauszufinden, ob die Täter wirklich „freiwillig", d. h. aus freien Stücken zurücktraten oder ob diese Freiwilligkeit irgendwie ausgeschaltet war. Das aber hat nun seinerseits keineswegs zur Folge, daß hier etwa eine absolute Freiwilligkeit (vgl. Adolf Merkel Lehrbuch 1889 § 46) gefordert würde. Auch hier begnügt sich der Gesetzgeber mit einem „relativ freien Entschluß" (s. Merkel a. a. O.), und man sieht diesen dann nicht mehr als gegeben an, wenn die Parteien am Zweikampf durch Umstände gehindert werden, welche von ihrem Willen unabhängig sind, oder aber — unter entsprechender Abwandlung der von Frank für § 46 Nr. 1 StGB gefundenen Formel — wenn sie sich sagen mußten: „Wir können nicht zum Ziele kommen, selbst wenn wir es wollten". —

Weitere Fälle einer derartigen Rücktrittsmöglichkeit kennt das Militärstrafgesetzbuch in den §§ 61, 105 und 109 und schließlich auch das Gesetz gegen den Verrat militärischer Geheimnisse vom 3. 6. 1914 (Spionagegesetz), das in § 5 Abs. 2 strafbefreienden Rücktritt von dem Vergehen der Verabredung zur Spionage für denjenigen Beteiligten zuläßt, der zu einer Zeit, zu welcher die Verhütung des verabredeten Vergehens noch möglich ist, freiwillig Anzeige bei der Behörde erstattet. —

Ebenso wie oben bei der Behandlung des § 410 (374) AO in Bezug auf § 79 Besitzsteuergesetz dargelegt, ist es ein besonderes Interesse, sind es Zweckmäßigkeitsrücksichten, die den Gesetzgeber hier zur Straflosigkeit oder Strafermäßigung kommen lassen. — Aufgabe des Strafrechts ist Schutz der Gemeinschaftsinteressen. Es ist durchaus möglich, daß diesem Schutz im Einzelfall besser durch die Abwendung der weiteren Folgen einer bisherigen Straftat als durch deren Bestrafung gedient wird und daß der Gesetzgeber, um diese Abwendung der weiteren Folgen zu erreichen, dem „reuigen" Täter Straffreiheit oder Milderung zusichert, sofern dieser seine rechtsförderliche Gesinnung auch nur in etwas erkennen läßt. Die gleichen Erwägungen, die den Gesetzgeber bei § 46 StGB zur Straflosigkeit kommen lassen, begründen diese auch hier.

Vgl. über die Straflosigkeit als Prämie für die rechtsförderliche Gesinnung, die der Täter zum Vorteil der Allgemeinheit betätigt hat, ganz allgemein Graf von Lüttichau, insbes. S. 6/7.

Eine Straftat, deren Folgen in keiner Weise mehr beseitigt werden können, die also nicht nur i. S. des Gesetzes, sondern auch tatsächlich vollendet ist, kann auch bei noch so großer und aufrichtiger Reue des Täters nicht ungesühnt bleiben. Um solche handelt es sich hier aber nicht. Entweder sind es verselbständigte Vorbereitungshandlungen, wie z. B. bei der genannten Vorschrift des Spionagegesetzes und bei § 105 MStGB, oder der Rücktritt erfolgt vom Vorhaben der Tat, so bei § 61 und 109 MStGB, oder es ist zwar die Rechtsordnung verletzt, aber ein weiterer aus der Tat zwangsläufig folgender Nachteil ist noch nicht entstanden (§ 158, 163, 204, 310 StGB). In allen Fällen ist eine Wiedergutmachung in gewisser Hinsicht oder aber die Verhütung weiteren Schadens möglich. Das aber zu erreichen, ist für den Gesetzgeber der Grund, hier mit einer gänzlichen oder teilweisen Straffreiheit entgegenzukommen. In dieser Begründung für die Straffreiheit bzw. Strafermäßigung stimmen diese Strafgesetze mit § 410 (374) AO überein.

Die Bedeutung der einzelnen Voraussetzungen des § 410 (374) AO.

Der Anzeigebegriff und die sich aus ihm ergebenden Folgerungen.

Erstes objektives Merkmal, das § 410 (374) AO als Voraussetzung für seine Anwendbarkeit aufstellt, ist die Forderung, daß im Zeitpunkt des sog. reuigen Tätigwerdens der Täter noch nicht angezeigt sein darf. Hierbei ergibt sich die Frage, was als „angezeigt" i. S. des § 410 (374) AO anzusehen ist. Die Reichsabgabenordnung gibt keine Begriffsbestimmung. Anderseits verwendet sie die Bezeichnung „Anzeige, angezeigt" häufiger. Sie kennt eine Anzeige der Testamentsvollstrecker, Pfleger usw. im § 117 (97) sowie eine solche des geschäftsmäßigen Verwahrers und Verwalters und ähnlicher Personen in § 187 a und macht in §§ 189 a und b den Behörden, Beamten und Notaren weitestgehend zur Pflicht, gewisse von ihnen beurkundete Rechtsgeschäfte oder bei ihnen bekannt gewordene steuerliche Verhältnisse dem Finanzamt anzuzeigen. § 190 (193) behandelt den interessanten Fall der Übertragung der steuerlichen Verantwortlichkeit vom Betriebsinhaber auf den Betriebsleiter — wegen Übertragung der entsprechenden strafrechtlichen Verantwortlichkeit s. § 394 (357 a) AO —. Auch hier ist die Bestellung des Betriebsleiters dem Finanzamt anzuzeigen. Schließlich macht sich auch einer Steuerhinterziehung schuldig, wer Sachen, für die ihm Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem Zweck verwendet, der der Steuerbefreiung oder dem Steuervorteil, die er erlangt hat, nicht entspricht, und es zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen unterläßt, dies dem Finanzamt vorher rechtzeitig anzuzeigen, so § 396 (359) Abs. 2. — Anderseits sprechen neben § 410 (374) noch die §§ 427 (392), 440 (405) und 441 (406) von der Anzeige.

Was die erstgenannten Bestimmungen betrifft, so kommt ihrem Begriff der Anzeige lediglich die Bedeutung der Mitteilung, Benachrichtigung im weitesten Sinne zu. Ein anderes gilt in Bezug auf die §§ 440 (405), 441 (406) und 427 (392) sowie § 410 (374). Die §§ 440 (405), 441 (406) und 427 (392) nennen die Anzeige bereits in Bezug auf Steuerzuwiderhandlungen und stellen damit unmittelbar auf die Strafanzeige ab. Lediglich als Strafanzeige kann aber auch nur die Anzeige des § 410 (374) AO verstanden werden. Das ergibt sich fürs erste aus ihrer Stellung, in der sie zu der anderen die Straffreiheit ausschließenden objektiven Voraussetzung des § 410 (374), der Einleitung einer Untersuchung, gebracht ist. Es wäre wenig verständlich, hier einer durchaus dem Gebiet des Strafverfahrens angehörenden besonderen Einrichtung einen ganz allgemeinen Begriff gegenüber zu stellen. Für den damit geschaffenen unterschiedlichen Geltungsbereich des § 410 (374) AO würde eine Erklärung nur schwer zu finden sein.

Ebenso in Bezug auf die Gleichstellung zur Einleitung einer Untersuchung Mrozek 3. Aufl. S. 581/2 Anm. 3 RG 57, 133. – Vgl. auch § 410 (374) in Abs. 2; dort wird nur von Strafanzeige gesprochen. Dabei handelt sich hier wie in Absatz 1 grundsätzlich um die gleichen Voraussetzungen für eine Straffreiheit.

Dann aber würde ein solches Ergebnis, d. h. also, dasjenige, das die Anzeige als Mitteilung im weitesten Sinne auffaßt, auch der geschichtlichen Entwicklung nicht entsprechen. Bereits § 79 Besitzsteuergesetz stellte als objektives Merkmal, das die Straflosigkeit ausschloß, das Vorliegen einer Anzeige auf. Auch hier war Anzeige nur das, was sich als Strafanzeige darstellte. — Schließlich entspricht diese Abgrenzung auch allein dem Zweck des § 410 (374) AO. Je weiter der Begriff dieser Anzeige gefaßt wird, je häufiger wird von Anbeginn die Möglichkeit strafbefreiender tätiger Reue ausgeschaltet. Der Gesetzgeber will aber gerade diese tätige Reue, damit durch Rückkehr zur Steuerehrlichkeit eine möglichst vollkommene Erfassung des steuerlichen Aufkommens erfolgen kann. Diesem Zweck muß auch hier Rechnung getragen werden. Es muß somit als gegeben angesehen werden, daß die Anzeige des § 410 (374) AO keine andere als eine Strafanzeige, also eine solche der §§ 158, 163, 164 StGB ist.

Vgl. Becker 6. Aufl. S. 780 Anm. 2 Abs. 2, Nieberl S. 512 Anm. 2, Cattien S. 240, Crisolli S. 334. —

Hieraus ergeben sich folgende Weiterungen. Nicht jede Mitteilung oder Offenbarung einer strafbaren Handlung ist eine Anzeige. Anzeige im genannten Sinne kann nur diejenige Behauptung einer Steuerzuwiderhandlung sein, die der Anzeigende mit dem Zwecke, der Verletzung des Rechts die erforderliche Ahndung zuteil werden zu lassen, aus eigener Entschließung der Strafgewalt zukommen läßt. Was diesen Anforderungen nicht entspricht, hat als Strafanzeige auszuscheiden. Es kommen somit sowohl diejenigen Mitteilungen in Fortfall, die der Mit-

teilende nicht freiwillig macht, als auch diejenigen, die zwar freiwillig, aber nicht zum Zwecke einer strafrechtlichen Verfolgung des durch die Mitteilung Belasteten gemacht werden.

Siehe hierzu Frank § 164 II, 1; Olshausen § 164 Anm. 11; RG 5, 93, wo mit Rücksicht auf den Zweck der Behauptung einer Straftat gefordert wird, daß dieser „über die Grenzen der Wahrheitsermittelung für den einzelnen Fall hinaus ein weiterer, auf Herstellung der verletzten Rechtsordnung gerichteter besonderer" sein muß. — Dann in Bezug auf die Freiwilligkeit dieser Anzeige RG 8, 163. Eine Anzeige bei einer Behörde i. S. des § 164 StGB machen setzt „eine freiwillige, spontane Tätigkeit unumgänglich voraus". Es muß sich um eine einseitige, aus der Initiative des Anzeigenden hervorgegangene Mitteilung an die Behörde handeln. Das Reichsgericht lehnt es daher in dieser Entscheidung ab, eine Anzeige dann als vorliegend anzusehen, wenn „in verantwortlicher Vernehmung über den Verbleib gestohlener Güter unwahre Angaben" durch die ein anderer einer strafbaren Handlung beschuldigt wird, gemacht werden. Aus dem gleichen Grunde — Mangel freien Entschlusses — kommt das RG in 57, 133 und 58, 231 zur Verneinung einer Anzeige.

Diese Forderung der Freiwilligkeit führt zu folgenden Überlegungen. Nach § 427 (392) Abs. 2 AO haben die Behörden und Beamten des Polizei- und Sicherheitsdienstes „Steuerzuwiderhandlungen... ohne Verzug dem Finanzamt anzuzeigen". Eine gleiche Anzeigepflicht legt § 440 (405) AO den Hilfsstellen und den Beamten der Finanzämter auf. Wird in Ausübung dieser Pflicht — um eine solche handelt es sich hier, nicht um eine Befugnis (Becker 6. Aufl. S. 812 Anm. 1 zu § 405) — gehandelt, so dürfte eine Anzeige i. S. des § 410 (374) AO nicht vorliegen. Hier fehlt offensichtlich das Merkmal der Freiwilligkeit. Es verträgt sich bereits begrifflich nicht mit einer Pflicht zum Handeln. Ob ein solcher Mangel in jedem Falle der Anzeige einer Steuerzuwiderhandlung durch einen Beamten der in den §§ 440 (405), 427 (392) AO genannten Art vorliegt oder ob der Beamte auch aus seiner Privatsphäre heraus eine nunmehr den Anforderungen des § 410 (374) AO genügende Anzeige erstatten kann, kann zweifelhaft sein. Das umsomehr, als § 440 (405) AO im Gegensatz zu § 189 AO, auf den sogleich kurz eingegangen werden wird, die Erforschung von Steuerzuwiderhandlungen nicht auf solche beschränkt, die jene Beamte „dienstlich erfahren haben". Trotz Fehlens einer solchen Beschränkung wird man zu dem Ergebnis kommen müssen, daß eine den Anforderungen des § 410 (374) AO entsprechende Anzeige auch durch jene Beamte aus ihren nicht dienstlichen, eigenen Lebensverhältnissen heraus möglich ist. Das umsomehr, wenn man der vom Reichsgericht zu §§ 440 (405), 427 (392) vertretenen Ansicht folgt.

Während nach vorstehenden Ausführungen das Reichsgericht den Begriff der Anzeige des § 410 (374) grundsätzlich über §§ 158, 163 Abs. 2 StGB in § 164 StGB findet, damit diesen also wesentlich auf die Freiwilligkeit des Anzeigenden abstellt, verzichtet es offenbar auf dieses

Merkmal, sofern die Steuerzuwiderhandlung von Behörden oder Beamten i. S. der §§ 427 (392), 440 (405) AO angezeigt wird. Daß diese Behörden und Beamten zur Mitteilung verpflichtet sind, hindert es in diesem Falle zur Annahme des Vorhandenseins einer Anzeige nicht. Es stellt lediglich darauf ab, ob jene Mitteilung „im Verwaltungsstrafverfahren (§§ 421 ff. (früher 386 ff.) RAbgO) als Mitteilung des Verdachts einer Steuerzuwiderhandlung oder lediglich im Ermittelungsverfahren (§§ 204 ff. (204) RAbgO) zwecks Erforschung eines steuerlichen Falles" gemacht worden ist.

S. Urteil v. 25. 2. 32 2 D 1272/31 in JW 33 S. 337/38. Ebenso in Bezug auf die Anzeigefähigkeit der in den §§ 427 (392) 440 (405) AO genannten Beamten RG 68, 233.

Danach ist unabhängig von der vorstehend aufgeworfenen Frage, ob jene Beamten auch aus ihren persönlichen Lebensverhältnissen heraus eine Anzeige i. S. des § 410 (374) AO erstatten können, aber diese sogleich mitumfassend, die Anzeigefähigkeit der betreffenden Beamten vom Reichsgericht bejaht.

Der Anzeigefähigkeit jener Beamten aus ihrer Privatsphäre wird man zustimmen können Dagegen erscheint die vom Reichsgericht gezogene allgemeine Folgerung nicht unbedenklich. Im Vergleich zu dem üblichen Begriff der Strafanzeige ist sie nicht gerechtfertigt, und in ihrem Ergebnis auf die Anwendungsmöglichkeit des § 410 (374) AO schafft sie eine Einschränkung, die der Zweck des § 410 (374) AO in anderen Fällen, die diese Einschränkung weit eher fordern würden, nicht gestattet. Sodann hat eine derartige Auffassung zur Folge, daß z. B. die im § 440 (405) AO genannten Beamten aus dem Organismus ihrer Behörde herausgenommen und ihr gegenüber verselbständigt werden, da anderenfalls diese Anzeige nicht erforderlich wäre, denn mit der dienstlichen Kenntnisnahme durch jene Beamten wäre die Steuerzuwiderhandlung zugleich zur Kenntnis des Finanzamts selbst gekommen. Ein Ergebnis, das umso bedenklicher erscheint, als gerade in den nachfolgenden Ausführungen über die Frage, wo die Anzeige eingegangen sein muß, um die ihr von § 410 (374) AO gegebene Straffreiheit ausschließende Wirkung zu erzielen, auf diese organische Einheit der Behörde besonders Wert zu legen ist. Auch wird diese Anzeigefähigkeit hier nicht mehr gebraucht. Will das Finanzamt zum Ausschluß der Straffreiheit des § 410 (374) AO in diesen Fällen kommen, so hat es nur notwendig die Einleitung der Untersuchung (§ 441 (406) Abs. 2 AO) zu verfügen. Die zeitliche Verzögerung des Ausschlusses des § 410 (374) AO, die hierdurch eintritt, kann mit Rücksicht auf das gewollt große Entgegenkommen, das § 410 (374) AO dem Straffälligen gewährt, unbedenklich in Kauf genommen werden. Man wird es daher auch aus diesem Grunde ablehnen müssen, dem Reichsgericht hier zu folgen. —

Überhaupt nicht von Anzeige, sondern lediglich von Mitteilung spricht § 189 (192) AO. Nach ihm haben sämtliche Behörden, Beamten und Notare Steuerzuwiderhandlungen, die sie dienstlich erfahren, den Finanzämtern mitzuteilen. Selbst wenn der Gesetzgeber hier nicht schon durch die Wahl seines Ausdrucks die Bedeutung des „zur Kenntnisbringens" der Steuerzuwiderhandlung aufgezeigt hätte, würde sie sich ebenso wie in den §§ 189 a u. b, wo stets von „Anzeige" gesprochen wird, aus der systematischen Stellung des § 189 in der AO ergeben. § 189 wird im zweiten Teil der Reichsabgabenordnung: „Besteuerung" unter Ermittelung und Festsetzung der Steuer erwähnt. Damit ist seine Bestimmung festgelegt. Die in § 189 (192) aufgestellte Beistandspflicht dient grundsätzlich der richtigen Ermittelung und Festsetzung der Steuern, also dem Veranlagungsverfahren. Hiermit erschöpft sie sich, und über § 440 (405) AO bleibt es Aufgabe der Beamten der Finanzämter, diese Steuerzuwiderhandlungen zur Strafverfolgung weiterzuleiten. — Der Mitteilung des § 189 (192) AO fehlt somit nicht nur die für die Anzeige des § 410 (374) AO geforderte Freiwilligkeit, sondern das Wesen der Anzeige überhaupt. Ihr Vorliegen ist mithin für die Frage, ob eine Anzeige i. Sinne des § 410 (374) AO gegeben ist oder nicht, ohne Bedeutung.

Vgl. RG 57, 132, das diese Frage hier allerdings lediglich aufwirft, aber nicht beantwortet. Dann zur Systematik der AO und ihrer Bedeutung z. B. Crisolli S. 319 unter III.

Anzeigebehörden.

Aus der Bedeutung der systematischen Stellung des § 189 (192) AO ergibt sich mit Bezug auf die Frage, wo die Anzeige des § 410 (374) AO erfolgt sein muß, um ihr die die Möglichkeit einer tätigen Reue ausschließende Wirkung beizulegen, eine weitere erste Folge. Die Anzeige dient der strafrechtlichen Verfolgung der angezeigten Tat. Darüber, ob eine solche Verfolgung einzutreten hat, beschließt grundsätzlich die Strafsachendienststelle des Finanzamts, dem die Verwaltung der beeinträchtigten Steuer obliegt. Geht bei dieser eine Anzeige ein, so kann es unter entsprechender Berücksichtigung der aus der Systematik der Reichsabgabenordnung vorstehend gezogenen Folgerung keinem Zweifel unterliegen, daß mit ihrem Eingang dem Täter die Möglichkeit einer strafbefreienden tätigen Reue genommen ist.

Bei dieser engen Auffassung in Bezug auf die „Strafsachendienststelle" und das „zuständige" Finanzamt ist es jedoch nicht nötig, stehen zu bleiben. Sinn und Bedeutung der gesamten Vorschrift würden dem nicht gerecht werden. Ebensowenig wie die Anzeige der §§ 158, 163 StGB lediglich bei derjenigen Staatsanwaltschaft mit der Wirkung strafbefreienden oder strafermäßigenden Ausschlusses angebracht werden kann,

die später die Anklage vertreten wird (RG 61, 123), ebensowenig kann man lediglich auf die bei der Strafsachendienststelle des zuständigen Finanzamts vorliegende Anzeige abstellen. Strafuntersuchungsbehörden sind die Finanzämter schlechthin. Es handelt sich hier in Bezug auf die Ermittelungs- und Besteuerungsdienststellen nicht um eine andere Behörde wie beim Amtsgericht im Vergleich zur Staatsanwaltschaft. Das muß zur Folge haben, daß erstens in Bezug auf die Anzeige das Finanzamt nicht in seine einzelnen Dienststellen zerlegt werden kann und daß darüber hinaus die Anzeige der Steuerzuwiderhandlung bei irgendeinem Finanzamt genügt. Das umsomehr, als sich die Zuständigkeit eines Finanzamts in bestimmten Fällen lediglich aus dem „Zuerst mit der Sache Befaßtsein" ergeben kann. (§ 76 Nr. 4 (§§ 54 u. 56) AO). Eine solche Zuständigkeit braucht im Zeitpunkt der Anzeige überhaupt noch nicht vorzuliegen. Wird in diesen Fällen auch tatsächlich häufig, sofern es sich nicht gerade um Veranlagungssteuern handelt, nicht vorliegen. Hier etwa eine Ausschlußmöglichkeit des § 410 (374) AO durch entsprechende Anzeige ablehnen zu wollen, kann nicht Wille des Gesetzgebers sein. Man wird sich daher zu der dargelegten weiten Auffassung entschließen müssen. —

Die Möglichkeit der wirksamen Anzeigeerstattung ist jedoch mit der Anzeigeerstattung bei den Finanzämtern nicht beendet. Für das Steuerstrafverfahren gilt in ähnlicher Weise, wie für das Steuerstrafrecht das gemeine Strafrecht als allgemeines Gesetz gilt, die Strafprozeßordnung, „soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben" (§ 420 (385) AO). Sonderbestimmungen liegen hier nicht vor. Auch sind Gründe nicht ersichtlich, die einer Anzeigeerstattung bei den im § 158 StPO genannten Behörden entgegenstehen könnten (so auch Jadesohn Deutsche Steuerzeitung 1927 S. 612 ff). Die grundsätzlich bei den Finanzämtern liegende Entschließung darüber, ob wegen einer Steuerzuwiderhandlung einzuschreiten ist, wird dadurch in keiner Weise beeinträchtigt. Gleiches gilt von den Sonderfällen, in denen der Staatsanwaltschaft die Untersuchung zusteht (§ 422 (387), 418 (383), 426 (391) AO). Die Staatsanwaltschaft nimmt mit der Entgegennahme der Anzeigen lediglich ebenso wie die im § 158 StPO genannten Amtsgerichte und Behörden und Beamten des Sicherheitsdienstes eine besondere Tätigkeit wahr, die zu den ihr durch die Reichsabgabenordnung im Steuerstrafverfahren zugestandenen Rechten und Pflichten keine Beziehung hat.

Damit ist der Kreis derjenigen Behörden und Stellen, bei denen die fragliche Anzeige erstattet werden kann, geschlossen. Die im § 189 (192) AO genannten Stellen müssen ausscheiden, denn ein Bezug zum Steuerstrafrecht ist bei ihnen, wie vorstehend dargelegt wurde, trotz der Pflicht zur Mitteilung von Steuerzuwiderhandlungen nicht gegeben (a. M.

Bender: Straffreiheit nach § 410. Reichssteuerarchiv 1923 S. 187; ebenso Nieberl S. 512 Anm. 2 zu § 410. Vgl. auch Kreuzer S. 46).

Inhalt der Anzeige in Bezug auf die anzuzeigende Steuerzuwiderhandlung.

Bisher ist dargelegt worden, welche besonderen Anforderungen zu stellen sind, um der Mitteilung einer Steuerzuwiderhandlung das Wesen einer Strafanzeige zu geben, und an welche Stelle diese Anzeige zu richten ist, um in Bezug auf § 410 (374) AO die die Straffreiheit ausschließende Wirkung herbeizuführen. Es ist also noch nicht darauf eingegangen, in welcher Weise und in welchem Umfange die Steuerzuwiderhandlung selbst in dieser Anzeige aufgeführt sein muß. — Wird die Tat in ihrem ganzen Umfang und in allen ihren Einzelheiten angegeben, so kann kein Zweifel sein, daß diese Angaben in jedem Falle als ausreichend anzusehen sind. Ebenso unzweifelhaft muß es aber auch sein, daß der Anzeigebegriff des § 410 (374) AO diese vollständige Aufführung der Straftat nicht fordern kann. Er würde damit, bedingt durch die häufige geringe Offensichtlichkeit der Steuerzuwiderhandlungen, in vielen Fällen die Möglichkeit einer ausreichenden Anzeige nehmen und ein völliges Übergehen der tatsächlichen Verhältnisse offenbaren. Seine Anforderungen müssen daher weniger groß sein. Eine Einschränkung auf die Anzeige der vollständigen Straftat ist abzulehnen. Ihre Bezeichnung in ihren wesentlichsten Merkmalen wird als ausreichend anzusehen sein. Gleiches wird in Bezug auf die Äußerung eines genügend starken Verdachtes in Bezug auf eine Straftat zu gelten haben.

Vgl. Olshausen S. 704 Anm. 3 zu § 158 und in Bezug auf die lediglich einen Verdacht aussprechende Anzeige RG 57, 133 vorletzter Satz. Dann aber RG 5, 93, wo gerade mit Rücksicht auf „möglichste Förderung der materiellen Wahrheit" in einem Falle des § 163 StGB, auf den aber für § 410 (374) AO über RG 57, 133 ausdrücklich Bezug genommen wird, dem Straffälligen die Rückkehr zu dieser Wahrheit so lange nur angängig offen gehalten und eine Anzeige erst dann als gegeben angesehen wird, wenn eine „direkte Behauptung vorliegt, daß in bestimmt bezeichneten tatsächlichen Vorgängen eine Straftat enthalten und von einer bestimmten Person verübt sei".

Einleitung der Untersuchung.

Inhalt des Einleitungsvermerks und seine Bedeutung im Vergleich zu tatsächlichen Untersuchungshandlungen.

Zweite rein objektive Voraussetzung, die § 410 (374) AO aufstellt, um überhaupt zu einer Anwendung gelangen zu können, ist die Forderung, daß eine Untersuchung im Zeitpunkt des reuigen Tätigwerdens durch den Straffälligen noch nicht eingeleitet sein darf. In welcher Weise die Einleitung zu geschehen hat, sagt § 441 (406) Abs. 2 AO: „Die Einleitung der Untersuchung ist aktenkundig zu machen." Es ergibt sich

die Frage, welchen Inhalt der Aktenvermerk haben muß, um als Einleitung der Untersuchung angesehen werden zu können, und welche Bedeutung ihm in diesem Falle zukommt. —

Die tatsächliche Einleitung der Untersuchung stellt sich in jedem Falle als eine erhebliche Änderung zum bisherigen Verfahren dar, das in vielen Fällen gegen den nach Einleitung des Verfahrens nunmehr Beschuldigten schweben wird. Insbesondere bei den Veranlagungssteuern wird ein solches Verfahren fast immer anhängig sein. Vom vollendeten Versuch der Steuerhinterziehung (Abgabe der unrichtigen Erklärung) bis zur vollendeten Tat (Steuerfestsetzung) schwebt hier stets ein Ermittelungsverfahren (Besteuerungsverfahren §§ 204 (204) ff AO). In diesem obliegen dem Steuerpflichtigen weitestgehende Offenbarungspflichten, deren Erfüllung von ihm z. B. durch Geldstrafen erzwungen werden kann (202 AO). Im gleichen Augenblick, in dem gegen den Pflichtigen als Beschuldigten vorgegangen wird, fallen diese Pflichten und die Möglichkeit ihrer Erzwingung fort. Es wird auch dem steuerlich Straffälligen nicht zugemutet, daß er sich selbst belastet, und § 438 (403) AO bestimmt ausdrücklich, daß Zwangsmittel gegen die Person des Beschuldigten unstatthaft sind, wenn es sich darum handelt, Spuren einer Steuerzuwiderhandlung zu verfolgen (vgl. auch Trisolli S. 389 III 1 a).

Bei dieser erheblichen Verschiedenartigkeit der Verfahren ist eine scharfe Trennung unerläßlich. Rein äußerlich schafft diese der Einleitungsvermerk (s. hierzu auch Becker 6. Aufl. S. 780). Seine Bedeutung ist also in dieser Beziehung nicht unerheblich. Das hat zur Folge, daß im Einleitungsvermerk der Untersuchung zum Ausdruck kommen muß, welches Ermittelungsverfahren vom Strafverfahren geschieden wird. Eine gewisse Bestimmtheit ist hier unerläßlich. Mit dem Aktenvermerk, gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen wird das Strafverfahren z. B. wegen Einkommen- oder Umsatzsteuerhinterziehung 1936 gem. § 396 (359) AO eingeleitet, ist der Anforderung des § 441 (406) Abs. 2 AO nicht genügt. Ein derartiger Vermerk ist in sich viel zu wenig schlüssig, als daß aus ihm die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat und das durch diese verletzte Strafgesetz einhellig erkannt werden könnte. Das aber ist unbedingtes Erfordernis. Es genügt nicht, wie das Reichsgericht im Urteil vom 9. 5. 33 — 1 D 992/32 — RStBl 1933 S. 579 unter 2 a ausführt, daß lediglich die gesetzlichen Merkmale der Tat bezeichnet werden. Neben diesen muß der Einleitungsvermerk das strafbare Verhalten, die Tat erkennen lassen, die dem Täter zur Last gelegt wird.

Ist ein Aktenvermerk des vorstehend dargelegten Inhalts vorhanden, so könnte man zu der Annahme versucht sein, daß nunmehr die tatsächliche Einleitung des Verfahrens erfolgt sei; der Täter also über

§ 410 (374) AO zu einer Straffreiheit nicht mehr gelangen könnte. Das müßte auch der Fall sein, wenn dem Vermerk über die Einleitung des Verfahrens rechtsbegründende Bedeutung beizumessen wäre. Einen derartigen Inhalt besitzt er jedoch nicht. Er allein ist nicht imstande, ein Strafverfahren in Lauf zusetzen. Dazu ist weiter erforderlich, daß in Auswirkung dieser Einleitung auch tatsächlich in irgendwelcher Weise in Richtung der Strafverfolgung nach außen erkennbar vorgegangen wird. Nicht notwendig ist, daß sich dieses Vorgehen unmittelbar gegen den Beschuldigten richtet. Es genügt irgendein anderes Tätigwerden in dieser Richtung, das durch Anstellung besonderer Ermittelungen, etwa durch Zeugenvernehmung oder Aktenbeiziehung geschehen kann. Liegt ein solches Tätiggewordensein allerdings vor, so wird bis zum Nachweis des Gegenteils vermutet, daß dies zugleich mit dem Aktenvermerk über die Einleitung der Untersuchung erfolgt sei. Das ist die Bedeutung des § 441 (406) Abs. 2 AO.

Vgl. Becker 6. Aufl. S. 780 Abs. 2; sodann in Bezug auf § 79 Besitzsteuergesetz, den Vorläufer des § 410 (374) AO, Zimmermann Anm. zu § 79, RG 45, 389: Neben dem Einleitungsvermerk ist ein Verfahren erforderlich, „das seiner Bestimmung nach auf Feststellung einer Steuerhinterziehung gerichtet war (Entsch. ds. RG's in Strafs. Bd. 21 S. 9; Bd. 32 S. 362)". Deshalb kann die Niederschreibung des Vermerks als Einleitung „einer Untersuchung i. S. von § 66 bzw. 72 nicht in Betracht kommen"; oder S. 392. Danach hat der Vorsitzende, sobald der begründete Verdacht einer Zuwiderhandlung hervortritt, „die zur Feststellung des strafbaren Tatbestandes erforderlichen Ermittelungen zu veranlassen und gleichzeitig in einer zu den Akten zu nehmenden Verfügung ausdrücklich festzustellen, daß gegen den Steuerpflichtigen die Untersuchung gegen Zuwiderhandlung gegen die angeführten Vorschriften eingeleitet werde".

Ebenso RG 46 S. 237 (249): Erforderlich ist, daß die einleitende Behörde ihre Entschließung durch irgendeine in die äußere Erscheinung tretende Maßnahme betätigt, die auf Feststellung der vermuteten strafbaren Handlung abzielt". — Dann insbesondere Entscheidung RG 59, 341, die den § 441 (406) Abs. 2 AO unmittelbar behandelt und in Bezug auf die Bedeutung des Aktenvermerks über die Einleitung der Untersuchung ausführt, „nur soll nach § 441 (406) Abs. 2 AO die tatsächlich vorgenommene Einleitung einer Strafuntersuchung gegen den Steuerschuldner durch einen Aktenvermerk, der also lediglich Beweiswert, nicht aber etwa selber schon die Bedeutung der Einleitung einer Untersuchung hat, urkundlich festgestellt werden". —

Die vorstehend dargelegte Bedeutung des Einleitungsvermerks führt zu einer weiteren Frage. Es kann der Fall eintreten, daß Untersuchungshandlungen vorgenommen werden, ohne daß der durch § 441 (406) Abs. 2 AO geforderte Vermerk zu den Akten gebracht worden ist. Kann dieser Umstand dahin führen, daß hier von einem eingeleiteten Verfahren nicht gesprochen werden kann, der Pflichtige, also noch nicht Beschuldigte, z. B. bei Vorhandensein der übrigen Voraussetzungen des § 410 (374) AO noch Straffreiheit erlangen kann? Nach den obigen Ausführungen, die § 441 (406) Abs. 2 AO als eine widerlegbare Be-

weisvermutung kennzeichnen, dürfte die Entscheidung nicht zweifelhaft sein. Dem Fehlen des Einleitungsvermerks sollte eine weitere Bedeutung nicht innewohnen. Dennoch entscheiden sich Rechtsprechung und Schrifttum einheitlich in entgegengesetzter Richtung.

Siehe u. a. die in Band 45 S. 391/92 erwähnten Ausführungsanweisungen III des Finanzministers vom 6. 7. 1900 und 25. 7. 1906, wo bei Nr. 1 u. a. bemerkt wird: „Als Einleitung i. S. dieser Vorschrift gilt die erste, in klar erkennbarer Form zu den Akten festzustellende Maßregel, welche der Vorsitzende der Veranlagungskommission zur Feststellung des (strafbaren) Tatbestandes ergreift". Vgl. Becker S. 780 Anm. 2 Abs. 3 zu § 374, wo er ausführt, daß „der Zeitpunkt dieses Vermerks das Steuerermittelungsverfahren vom Strafverfahren scheidet". Ebenso Nieberl S. 512 Anm. 3, dann auch Crisolli S. 334; dieser jedoch wenig ausführlich.

Einleitung durch das zuständige Finanzamt.

Schließlich bleibt noch zu berücksichtigen, daß nicht jede an und für sich inhaltlich nach vorstehendem ausreichende Einleitung eines Strafverfahrens durch irgendein Finanzamt dem Straffälligen die Möglichkeit einer strafbefreienden tätigen Reue nach § 410 (374) AO nimmt. Eine solche Wirkung kommt nur der Einleitung des Verfahrens durch dasjenige Finanzamt zu, das für die Durchführung dieses Verfahrens zuständig ist. Das muß aus §§ 424 (389) Abs. 1 und 428 (393) Abs. 1 u. 2 AO gefolgert werden (s. auch RG 59, 116/122). Hier ist also das Steuerstrafrecht entgegenkommender als das gemeine Strafrecht, für welches z. B. die Einleitung einer Untersuchung bereits angenommen wird, wenn lediglich ein Hilfsbeamter der Staatsanwaltschaft irgendwelche Ermittelungen zur Erforschung des Sachverhalts vornimmt (vgl. Olshausen S. 703 Anm. 3 zu § 158).

Berichtigung der Angaben.

Das „Insoweit" des § 410 (374) AO.

Weitere Voraussetzung für eine Anwendbarkeit des § 410 (374) AO ist, daß „die unrichtigen oder unvollständigen Angaben bei der Steuerbehörde berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt" werden. Mit Bezug auf die Straffreiheit, die nach einer solchen rechtzeitigen Berichtigung „insoweit" eintritt, ergeben sich die ersten Zweifel. In welchem Umfange muß berichtigt werden, um Straffreiheit nach § 410 (374) AO zu erlangen? Geht man von dem sprachlichen Inhalt der von § 410 (374) AO für die erforderlichen Tätigkeiten gewählten Bezeichnungen aus, so muß man dazu kommen, daß nur eine vollständige Richtigstellung, Ergänzung, Nachholung zur Straffreiheit führen kann. Unrichtige Abgaben werden nicht dadurch richtig, daß nur einzelne ihrer Unrichtigkeiten beseitigt werden. Sie werden

richtiger; bleiben aber nach wie vor unrichtig. Dabei kann es keinen Unterschied machen, ob der Täter diese mangelhafte „Berichtigung" bewußt herbeiführte oder aber ob diese auf seine eigene, vielleicht sogar unverschuldete mangelhafte Kenntnis der Unrichtigkeit zurückzuführen ist. Die Unrichtigkeit bleibt in dem einen wie in dem anderen Falle übrig. —

Vertritt man diese sich aus der rein wörtlichen Auslegung der von § 410 (374) geforderten Handlungen ergebende Ansicht einer unbedingten Berichtigung der fraglichen Angaben, so bleibt für das „insoweit" eine Bedeutung nur schwer übrig. Man hat sie vorerst darin zu finden geglaubt, daß man für derartige Fälle eine Bestrafung auf Grund der in § 410 (374) AO genannten Strafgesetze ablehnte. „Insoweit" trat Straffreiheit ein. Aber auch nur insoweit. Soweit andere Strafbestimmungen vorhanden sind, deren Tatbestand durch jene Fälle ebenfalls erfüllt war, also insbesondere § 413 (377) AO, hatte Bestrafung aus diesen zu erfolgen (vgl. hierzu Tattien S. 242 IV Abs. 2). Diese Ansicht ist bald fallen gelassen worden. Eine vollständige Berichtigung der Angaben wird nicht verlangt. Es genügt, daß überhaupt berichtigt wird. Allerdings tritt auch nur „insoweit", d. h. im Umfange dieser Berichtigung, Straffreiheit ein.

Siehe RG Urteil v. 3. 7. 1922 III. 16/22; RG 59, 118 unter 2. Becker S. 781 Anm. 3 zu § 374, Nieberl S. 513 Anm. 5, Trisolli S. 333 Anm. 3 c.

Art der Berichtigung.

Es fragt sich, was als Berichtigung im Sinne der vorstehenden Ausführungen anzusehen ist. Genügt es, daß der Täter durch irgendeine Erklärung der Steuerbehörde gegenüber zu erkennen gibt, daß irgendwelche Erklärungen oder Angaben unrichtig sind? Dies ist zu verneinen. Hier ist das Gesetz strenger als oben in Bezug auf die Möglichkeit einer nur teilweisen Berichtigung dargelegt. Es läßt eine solche allgemein gehaltene Berichtigung nicht gelten. Will der Täter über § 410 (374) AO zur Straffreiheit kommen, so ist es erforderlich, daß er seine berichtigenden Angaben so schlüssig vorträgt, daß die Steuerbehörde sofort, ohne selbst notwendig zu haben, weitere Ermittelungen anzustellen, die Berichtigung der unrichtigen Angaben vornehmen kann. Die unrichtigen Erklärungen sind durch die richtigen zu ersetzen. Wenn auch die tätige Reue von § 410 (374) AO nur sehr bedingt gefordert wird, hier muß zumindest die „Tätigkeit" dieser Reue vorhanden sein. Der Täter muß von sich aus den tatsächlichen Verhältnissen nunmehr genügen. Nur dann sichert er sich Straffreiheit. Gelingt ihm dies nicht, so geht damit die Straffreiheit aus § 410 (374) AO verloren. Dabei ist es gleichgültig, ob ihm diese mangelhafte Berichtigung oder Ergänzung als Verschulden anzurechnen ist. Als sachliche Voraussetzung der Straf-

losigkeit nimmt die Berichtigung hierauf keine Rücksicht. Mit dem redlichen Bemühen, eine in jeder Hinsicht richtige Veranlagung herbeizuführen, sichert sich der Täter keine Straffreiheit.

Vgl. Olshausen § 59 Anm. 25e; auch Hippel S. 411 Anm. 6; M. E. Mayer S. 372. Dann allgemein zu der Frage des Inhalts der Berichtigung RG 40, 305; 45, 393; 56, 341; 58, 118. Ebenso Becker 6. Aufl. S. 779 Anm. 2 zu § 374, Nieberl S. 513 Anm. 5, Crisolli S. 333 Anm. 3c. —

Auch die Form dieser Berichtigung ist nicht völlig gleichgültig. Mit Rücksicht auf die dargelegte Notwendigkeit einer bis ins einzelne gehenden Berichtigung und in Ansehung der dem § 410 (374) AO innewohnenden Bedeutung sowie der Tatsache, daß es sich um eine Vergünstigungsvorschrift handelt, kann hier weniger als anderswo auf die im amtlichen Verkehr erforderliche Form verzichtet werden. Das hat zur Folge, daß z. B. in der lediglich gesprächsweisen Mitteilung eines Pflichtigen vielleicht demjenigen Beamten, der für die Veranlagung der beeinträchtigten Steuer zuständig ist, oder auch dem Leiter des Amts der gefährdeten Steuer gegenüber eine Berichtigung nicht erblickt werden kann. (Vgl. RG 58, 85; 59, 116 (122/23), ebenso Cattien S. 239 III 1.)

Wer muß berichtigen?

Der Gedanke des tätigen Mitwirkens zur Herstellung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden rechtlichen Zustandes ist auch noch in einer anderen Hinsicht von Bedeutung, wenn auch hier die Zweifel über die Anwendungsmöglichkeit des § 410 (374) AO weniger groß sein dürften als im Falle der Berichtigung, wo es sich in Bezug auf die Art und den Umfang der Berichtigung mit gutem Grunde streiten ließ. Straffreiheit kann nach § 410 (374) AO erlangen, „wer" in den im § 410 (374) genannten Fällen, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist, unrichtige oder unvollständige Angaben berichtigt. Der Kreis der in Frage kommenden Personen ist damit festgelegt. Nur der Täter kann berichtigen; ebenso in Bezug auf seinen Tatbeitrag der Teilnehmer, denn auch er ist derjenige, der den Tatbestand eines der genannten Strafgesetze verwirklicht, wenn auch — vgl. oben S. 9/10 — nur in einer bestimmten Erscheinungsform. Damit, d. h. mit der Berichtigung durch den Täter ist nicht verlangt, daß die Berichtigung von diesem unbedingt persönlich erfolgen müßte. Daß er sich dazu der Hilfe Dritter bedient, kann ihm nicht verwehrt werden. Erforderlich aber ist in allen diesen Fällen, daß die Dritten auf seine Veranlassung tätig werden. Veranlassen diese von sich aus eine Berichtigung, so kommt diese dem Täter nicht zugute. Es würde sich dies mit der allen Fällen des Rücktritts und der tätigen Reue gemeinsamen, wenn auch jeweils wieder unterschiedlich aufgestellten

Voraussetzung, der Freiwilligkeit, zu wenig vertragen. Es werden daher auch durch die Berichtigung eines Gesamtschuldners nicht die übrigen befreit.

Vgl. Jadesohn in Deutsche Steuerzeitung 1924 S. 538. RG 56, 387 unter Nr. 3. Mrozek 3. Aufl. S. 582 Anm. 5, Becker 6. Aufl. S. 780 Anm. 2 letzter Absatz zu § 374, dann auch Crisolli Seite 334, RG 64, 76.

Wo muß berichtigt werden?

Die Berichtigung der Erklärung hat bei der „Steuerbehörde" zu erfolgen. Mit dieser Fassung gibt § 410 (374) AO sogleich die Stelle, bei der die Berichtigung zu erfolgen hat, aber auch die Zweifel, was unter Steuerbehörde zu verstehen ist. Es gibt und gab insbesondere in der Zeit kurz nach Ergehen der Reichsabgabenordnung nicht nur Steuerbehörden des Reichs, sondern auch solche der Länder und der Gemeinden, und in damaliger wie auch noch in gegenwärtiger Zeit ist die Verwaltung einzelner Reichssteuern jenen Behörden übertragen. Mit der gesetzlichen Bestimmung der Berichtigung der fraglichen Angaben bei der „Steuerbehörde" allein ist somit eine einhellige Entscheidung nicht getroffen. Die §§ 158 und 163 StGB, auf deren nahe Verwandtschaft in den Voraussetzungen für eine Straffreiheit oder Ermäßigung bereits mehrfach hingewiesen ist, sind in dieser Hinsicht bedeutend enger und lassen einen so weitgehenden Zweifel wie § 410 (374) AO nicht zu. Nach ihnen hat der Widerruf bei derjenigen Behörde zu erfolgen, bei welcher die falsche Aussage abgegeben worden ist. — Dieser Gedanke wird auch bei der Abgrenzung des Begriffs „Steuerbehörde" Verwendung zu finden haben. Grundsätzlich wird zu fordern sein, daß die Berichtigungserklärung bei derjenigen Steuerbehörde zu erfolgen hat, die zur Festsetzung derjenigen Steuern sachlich und örtlich zuständig ist, die bei Unterbleiben der Berichtigung unrichtig festgesetzt worden wären.

So auch RG 61, 10 und 61, 119: „Die Berichtigung muß zur Kenntnis derjenigen amtlichen Stelle gebracht werden, bei der die unrichtigen Angaben, wenn sie nicht berichtigt werden, ihre rechtliche Wirkung äußern würden". — Dann auch Becker 6. Aufl. S. 781 Anm. 4, der mit Bezug auf die „Steuerbehörde" ausführt, daß diese auch ein erstinstanzliches Landesfinanzamt sein kann — Fälle solcher erstinstanzlichen Zuständigkeit der Landesfinanzämter sind z. B. diejenigen des Antrags auf Zollauskunft oder Erteilung eines Kontingentbescheides — und daß als diese „Steuerbehörde" ebenfalls die Rechtsmittelbehörden, soweit sie Tatsacheninstanzen sind, mit Rücksicht darauf, daß sich das Rechtsmittelverfahren nur als ein erweitertes Steuerermittelungsverfahren darstellt, in Frage kommen können. Über die Eigenschaft des Rechtsmittelverfahren als erweitertes Ermittelungsverfahren vgl. Becker a. a. O. S. 558 Anm. 1 zu § 228 (243 neu) AO.

Wo bei dieser Steuerbehörde d. h., bei welcher Dienststelle dieser Steuerbehörde die Berichtigung abgegeben wird, muß gleichgültig bleiben. Die Steuerbehörde ist hier als organische Einheit zu betrachten. Für eine

Unterscheidung in ihre einzelnen, lediglich aus verwaltungstechnischen Gründen geschaffenen Dienststellen ist hier ebenso wenig Raum, wie oben S. 29 in Bezug auf die Erstattung der Anzeige dargelegt. Eingegangen ist daher die Berichtigung sowohl, wenn sie bei der Veranlagungsdienststelle, als auch dann, wenn sie bei der Strafsachendienststelle zu Protokoll gegeben oder der Steuerbehörde überhaupt nur zugegangen (§ 130 Abs. 1,3 BGB) ist. Wird die Berichtigung nicht bei dieser Steuerbehörde, d. h. bei jener, die für die Verwaltung der beeinträchtigten Steuern zuständig ist, angebracht, sondern bei einer anderen Behörde, so wird man zu unterscheiden haben, ob diese Behörde auch zur Verwaltung von Steuern zuständig ist oder der Wahrnehmung völlig anderer Aufgaben dient. Wenn auch zumindest der steuerhinterziehende, also vorsätzlich in Bezug auf die Steuerverkürzung handelnde Pflichtige die notwendige Berührung mit der Steuergesetzgebung und zumindest auch eine sehr gute Kenntnis über steuerrechtlich erhebliche Dinge besitzt, so muß doch anderseits zugegeben werden, daß bei der Fülle der Steuergesetze und der nicht gerade übersichtlich geregelten Zuständigkeit — man denke auch an die Finanzämter mit erweiterter Zuständigkeit, denen die Verwaltung der Verkehrsteuern obliegt, — nicht jedes Fehlgehen dem „reuigen" Straffälligen zur Last gelegt werden kann. Wendet er sich an eine Behörde die mit der Steuerverwaltung überhaupt nichts zu tun hat, so ist sein Bemühen allerdings vergeblich. Verwaltet sie tatsächlich Steuern, so wird man ihm die Berichtigung zugute halten und in dem Zeitpunkt als geschehen ansehen können, in dem die von der unzuständigen Steuerbehörde an die zuständige Steuerbehörde weitergeleitete Berichtigung unter Berücksichtigung des Ablaufs eines ordnungsmäßigen Geschäftsganges bei dieser eingeht. Hierin liegt zugleich der Vorteil und Nachteil für den Berichtigenden. Nicht der Zeitpunkt des Eingangs der Berichtigung bei der nur bedingt zuständigen Steuerbehörde gilt als Eingangszeitpunkt der Berichtigung, sondern erst derjenige, an dem die Berichtigung bei der zuständigen Steuerbehörde eingeht, *wenn* die bedingt zuständige Behörde der ihr obliegenden amtlichen Verpflichtung zur Weitergabe der Berichtigung ordnungsgemäß nachkommt. — Diese Verzögerung des Eingangs ist der Nachteil des Anbringens der Berichtigung bei der unzuständigen Behörde. — Tritt in der Erfüllung dieser Verpflichtung, d. h. der Weitergabe der Berichtigung, eine zu Lasten der bedingt unzuständigen Behörde gehende Verzögerung ein, so wird dies dem Berichtigenden nicht angerechnet. Das ist der Vorteil, der für den Berichtigenden besteht, und zugleich der Unterschied zur Anbringung der Anzeige bei einer überhaupt nicht zuständigen Behörde, d. h. einer solchen, die mit der Verwaltung von Steuern in keiner Weise zu tun hat. Die Weitergabepflicht obliegt auch dieser. Eine hierbei schuldhaft herbeigeführte Verzögerung — unverschuldet herbeigeführte Verzögerungen gehen in jedem Falle zu Lasten des

Straffälligen — wird dem Berichtigenden jedoch nicht zugute gehalten (so auch RG 61, 115/119).

Wann ist berichtigt?

Vorstehende Betrachtungen waren um deswillen nötig, weil die Berichtigung nur solange strafbefreiende Wirkung herbeizuführen vermag, als eine Anzeige nicht erfolgt oder eine Untersuchung nicht eingeleitet ist. Vor diesem Zeitpunkt also — auch die tatsächlich allerdings kaum häufige Gleichzeitigkeit der Berichtigung und der Anzeige oder Einleitung der Untersuchung würde nicht ausreichen — muß die Berichtigung erfolgt sein. Dabei muß das „Berichtigen" des § 410 (374) AO dahin verstanden werden, daß die Behörde von der Berichtigung tatsächlich Kenntnis erhält. Mit der Übergabe der Berichtigung an die Post ist diese Kenntnis noch nicht annähernd herbeigeführt. Alle Gefahren der Beförderung gehen zu Lasten des Berichtigenden. Der Einwurf der Berichtigung in den amtlichen Briefkasten reicht dagegen aus. Über § 130 Abs. 1 u. 3 BGB ist damit die Berichtigung von Rechts wegen der Steuerbehörde gegenüber erfolgt. Es ist berichtigt; aber diese Berichtigung vermittelt der Steuerbehörde lediglich die grundsätzliche Kenntnisnahmemöglichkeit. Sie ist die tatsächliche Kenntnis der Berichtigung noch nicht selbst. Bis zu dieser ist immer noch die Möglichkeit eines Verlorengehens der Berichtigung möglich. Da es sich bei § 410 (374) AO um eine Vergünstigungsvorschrift handelt, rechnet das Reichsgericht diesen Verlust zu Lasten des Täters, und überläßt es diesem, sich den Nachweis der erfolgten Berichtigung bei der Steuerbehörde zu sichern.

RG 61, 10; 58, 83. Ebenso Nieberl S. 513 Anm. 5; dann auch RG 61, 123, auf das sich auch Olshausen S. 703 Anm. 2 zu § 158 bezieht und das gerade in Bezug auf die Bedeutung des Einwurfs von Willenserklärungen in den amtlichen Briefkasten interessante Ausführungen bringt. Vgl. weiter Cattien S. 240 oben, Crisolli S. 333 unten.

Freiwilligkeit der tätigen Reue.

Allgemeine Betrachtungen.

Auch jetzt, d. h. bei Vorliegen einer Berichtigung in einem Zeitpunkt, in dem weder eine Anzeige erstattet noch eine Untersuchung eingeleitet ist, ist das Recht auf Straffreiheit nach § 410 (374) AO noch nicht erwirkt. Nicht unter allen Umständen gewährt § 410 (374) AO bei Vorhandensein der genannten Voraussetzungen Straffreiheit. Er stellt weiter die Anforderung, daß der Berichtigende zu dieser Berichtigung nicht „durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt" sein darf, also insoweit „freiwillig" auf den Boden des Rechts zurückkehrt. Mit dieser weiteren Anforderung unterscheidet sich § 410 AO (374) von seinem eigentlichen Vorgänger, dem § 79 Besitzsteuergesetz, der eine

Straffreiheit — wie oben dargelegt — selbst dann noch gewährte, wenn der Täter erst auf Grund eines ihm angedrohten Strafverfahrens die Berichtigung seiner Erklärungen vornahm. Hierbei verzichtet § 410 (374) AO aber anderseits ebenso wie § 46 StGB und die Mehrzahl aller strafrechtlichen Fälle des Rücktritts und der tätigen Reue darauf, das Merkmal der Freiwilligkeit positiv festzulegen. Verfahrensrechtliche Gründe sind auch hier der Anlaß. Weshalb der Täter auf den Weg des Rechts zurückkehrt, ist gleichgültig. Eine tatsächliche Reue oder auch nur ein völliges Freisein von dem Drängen äußerer Umstände verlangt § 410 ebensowenig wie die übrigen genannten Fälle des Rücktritts und der tätigen Reue. Veranlaßte den Täter nicht eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung zu seiner tätigen Reue, so ist, wenn auch keine Anzeige oder Einleitung der Untersuchung erfolgt ist, die in § 410 (374) AO versprochene Straffreiheit erlangt. Was darüber hinaus den Täter zur Berichtigung führte, interessiert § 410 (374) AO nicht. Es kommt also neben den objektiven Voraussetzungen, die den zeitlichen Rahmen für die Anwendbarkeit des § 410 (374) AO abgeben, allein auf das „Veranlaßtsein durch eine unmittelbare Gefahr" an. Das ist die Grenze, die § 410 (374) AO zieht. Eine solche oder ähnliche aber war erforderlich, wenn man nicht entweder wie das Besitzsteuergesetz auf jegliche Unterscheidung der Gründe, aus denen der Täter zur Berichtigung kommt, verzichten oder aber den Tatbestand entsprechend seiner in das Schrifttum und die Rechtsprechung eingegangenen Bezeichnung mit einer wirklichen tätigen Reue ausstatten wollte.

So insbesondere darüber, daß eine wirkliche Reue nicht verlangt wird, wie über den Inhalt der Freiwilligkeit überhaupt RG 58. 385; 61. 115. Becker 6. Aufl. S. 780, Crisolli S. 334 unter f), Nieberl S. 512/13 Anm. 4, Cattien S. 241 letzter Absatz.

Unmittelbare Gefahr der Entdeckung.

Der Begriff der unmittelbaren Gefahr erfährt eine Erhellung aus seinem Gegenteil: die mittelbare Gefahr der Entdeckung. In einer solchen schwebt der Täter einer Steuerzuwiderhandlung immer. Es ist oben im Zusammenhang mit der Rechtfertigung der Androhung der vollen Strafe für den Versuch dargelegt worden, daß die Erklärungen der Steuerpflichtigen nicht unbeanstandet der Steuerfestsetzung zu Grunde gelegt werden, sondern daß ihre Richtigkeit in erheblicher Weise nachgeprüft wird. Darüber hinaus besteht für die Finanzämter die allgemeine Verpflichtung, die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (§ 204 AO). Aus dieser für das Ermittelungs- und Festsetzungsverfahren aufgestellten Prüfungs- und Erforschungsverpflichtung ergibt sich die genannte mittel-

bare Gefahr der Entdeckung. Sie ist für § 410 (374) AO unbeachtlich, ihn interessiert erst die unmittelbare Gefahr der Entdeckung der fraglichen Steuerzuwiderhandlung. Somit ergibt sich die Aufgabe, die Grenzen zwischen der mittelbaren und unmittelbaren Gefahr aufzuzeigen.

Wann eine solche unmittelbare Gefahr der Entdeckung vorliegt, ist reine Tatfrage und häufig gerade mit Bezug auf die erhebliche Prüfungstätigkeit der Finanzämter im Ermittelungs- und Festsetzungsverfahren nicht leicht zu entscheiden. Dabei sind die S. 47 des Berichts des 11. Ausschusses der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung Nr. 759 der Drucksachen genannten Beispiele schlüssig. Wenn der Schmuggler sieht, daß gerade die Kisten und Ballen durchsucht werden, in denen er zollpflichtige Waren verborgen hat, dürfte die Gefahr der Entdeckung fast immer unmittelbar sein. Gleiches gilt, wenn die Steuererklärung erst unmittelbar bei Beginn einer plötzlichen und unvermuteten Buchprüfung berichtigt wird und diese Prüfung ganz unzweifelhaft zur sofortigen Aufdeckung der Steuerzuwiderhandlung geführt hätte. Wird hier zur Berichtigung geschritten, so ist es nicht notwendig, dafür Straffreiheit zu gewähren. Die Berichtigung war in diesen Fällen zu zwangsläufig. Wollte man anders verfahren, so würde man damit nicht nur dem Zweck des § 410 (374) AO — Förderung der Steuerehrlichkeit — gerecht werden, sondern ihm unmittelbar entgegenarbeiten. Eine solche Anwendung des § 410 (374) AO müßte zur Begehung von Steuerzuwiderhandlungen geradezu verführen, denn man hätte ja nur nötig, im Falle der unmittelbar bevorstehenden Entdeckung zu berichtigen, um sich von der Strafe zu befreien.

Wenn Becker 6. Aufl. S. 780 in Zusammenhang mit den vorstehend genannten Beispielen eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung auch dann nicht als gegeben ansehen will, wenn der Täter erfährt, daß von dritter Seite mit einer Anzeige gedroht wird, so kann ihm hierin in der von ihm dargelegten Allgemeinheit nicht gefolgt werden. Es dürfte gerade hier auf die Gesamtumstände des Falles erheblich ankommen. Näher liegt, hier grundsätzlich eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung anzunehmen, wenn auch andererseits nicht verkannt wird, daß die Drohung mit der Anzeige die Anzeige noch nicht selbst ist und die Verwirklichung der Drohung zeitlich bedingt sein kann. Unmittelbare Gefahr der Entdeckung nimmt in diesem Falle auch Nieberl S. 512 Anm. 4 an; s. a. Deutsche Verkehrsrundschau 1922 S. 226.

Anderseits ergibt sich, daß auch das Reichsgericht den Begriff der unmittelbaren Gefahr sehr eng auslegt und eine solche z. B. sogar dann nicht als gegeben ansieht, wenn der Schwarzverkäufer, um sein Grundstück wiederzuerlangen, unter Angabe des richtigen Kaufpreises eine einstweilige Verfügung beim Gericht erwirkt und sich dann gleichzeitig berichtigend gemäß § 410 (374) AO an die Steuerbehörde wendet.

Hier also gewährt das Reichsgericht noch Straffreiheit. Eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung nimmt es trotz der in § 189 (192) AO für das Amtsgericht aufgestellten Mitteilungspflicht nicht an (DStBl 1927 Sp. 391). — Einen gleichen Standpunkt vertritt das Reichsgericht auch im Urteil von 23. 2. 24 Ia 1424, abg. in Steuer und Wirtschaft 1924 Sp. 613. Hier bestand für die Erbin eine Gefahr der Entdeckung mit Rücksicht auf die Anzeigepflicht des Testamentsvollstreckers und mit Rücksicht auf die künftige Erbschaftsteuerveranlagung. Auch diese sah das Reichsgericht nicht als „unmittelbare" Gefahr an.

Vgl. auch 57, 132, wo die Drohung mit einer Anzeige in einem nicht strafrechtlichen Prozeß als unmittelbare Gefahr der Entdeckung überhaupt nicht erörtert wird. Siehe Lelever S. 84, der dort den Begriff der unmittelbaren Gefahr gegenüber der mittelbaren Gefahr sehr eng abgrenzt.

Man wird also dahin kommen müssen, daß dem Pflichtigen selbst dann noch der Weg zur Straffreiheit über § 410 (374) AO offen steht, wenn objektiv eine Gefahr vorliegt, von der er sich sagt, nun gibt es grundsätzlich kein Entrinnen mehr. Der natürliche Ablauf der Ereignisse führt zwangsläufig zur Entdeckung. Frage ist nur noch, wie lange dieser Ablauf währt.

Eine gewisse Bedeutung kommt der Tatsache zu, daß jede Nachprüfung einer Steuererklärung sowie die Erforschung eines steuerrechtlich erheblichen Sachverhalts in erster Linie der Ermittelung der Steuerpflicht dient. Das Unterscheidende ist das aber nicht. Diese Maßnahmen des Ermittelungsverfahrens können sich zur unmittelbaren Gefahr der Entdeckung verdichten. Anderseits brauchen Nachforschungen im Untersuchungswege diesen Charakter nicht zu tragen. Wann er vorliegt, kann jeweils nur unter Berücksichtigung der objektiven Gesamtverhältnisse festgestellt werden. Es brauchen ihn Mahnungen, selbst Androhungen von Erzwingungsstrafen nicht zu tragen, während eine einfache Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung ihn in sich bergen kann. Immer aber ist wesentlich, daß eine solche Gefahr tatsächlich vorliegt. Der lediglich vorhandene Schein oder die vom Täter angenommene Entdeckungsgefahr reicht in keinem Falle aus. Dabei bleibt weiter zu beachten, daß nur die Gefahr der Entdeckung diese Wirkung des Ausschlusses der Straffreiheit hat. Es muß also die unmittelbare Gefahr bestehen, daß der tatsächliche Vorgang, wenn auch nicht bis in seine letzten Einzelheiten, so doch in seinen wesentlichsten Ereignissen aufgedeckt *und* in seiner Eigenschaft als strafbare Handlung bekannt wird.

Siehe Allfeld S. 200; ebenso Olshausen Nr. 24 zu § 46, Frank III 2c zu § 46. M. E. Mayer S. 474. A. M. RG 3, 93; Finger 1 S. 322.

Dieser engeren Begriffsbestimmung der Entdeckung, die neben der Kenntnis der tatsächlichen Vorgänge auch deren Erkenntnis als strafbare Handlung fordert, wird man sich für § 410 (374) AO mit Bezug auf sein

besonders großes Entgegenkommen dem straffälligen Steuerpflichtigen gegenüber anschließen müssen. Immer aber muß es sich um die Gefahr der Entdeckung selbst handeln. Keinesfalls genügt die Gefahr, daß bei einem Weiterhandeln ein Dritter Verdacht schöpfen könnte. Zwar wird grundsätzlich vor der Entdeckung der Tat der Verdacht ihres Vorhandenseins liegen. Er ist sehr häufig die Vorstufe für die Entdeckung. Dennoch aber ist er für § 410 (374) AO unbeachtlich. Erst wenn er sich in einer Weise verstärkt, daß daraus die unmittelbare Gefahr der Entdeckung entsteht, kommt ihm für § 410 (374) AO Bedeutung zu. Wann diese Voraussetzung erfüllt ist, ist reine Tatfrage. Dabei kann die Überlegung helfen, daß für den Täter bei noch so dringendem Verdacht der Steuerbehörde dann keine unmittelbare Gefahr der Entdeckung besteht, wenn die Steuerbehörde die Richtigkeit dieses Verdachtes in keiner anderen Weise als mit Vermutungen belegen kann und die Entdeckung der strafbaren Handlung einzig und allein von dem Willen des Täters zur Offenbarung abhängt. Solange die Steuerbehörde den Täter zur Offenbarung der tatsächlichen Verhältnisse noch benötigt, so lange steht er im Schutze des § 410 (374) AO. —

Wer die Gefahr der Entdeckung verursacht, ist gleichgültig. Mit Bezug auf vorstehende Ausführungen über die Ermittelungspflicht der Finanzämter im Besteuerungsverfahren wird es sehr häufig das Finanzamt der beeinträchtigten Steuer selbst sein. Es ist dies aber durchaus nicht nötig. Die Gefahr kann auch da entstehen, wo die Steuerzuwiderhandlung jemandem bekannt geworden ist, von dem der Täter die Anzeige i. S. des § 410 (374) AO oder ein anderweites Zurkenntnisbringen der Strafbehörde erwarten muß. Damit ergibt sich in Bezug auf die Anzeigefähigkeit dieses Dritten eine weitere Überlegung. Man könnte versucht sein, hier ein widerstreitendes Zusammentreffen mehrerer Voraussetzungen des § 410 (374) AO annehmen zu müssen.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die Anzeigefähigkeit des § 410 (374) AO nicht jeder besitzt, könnte man schließen, daß diese Anzeigefähigkeit die einzige Möglichkeit dieses Personenkreises sei, um die Straffreiheit des § 410 (374) AO zum Ausschluß zu bringen; daß dieser Personenkreis also in einer Hinsicht zwar bevorzugt, dafür aber auf der anderen Seite benachteiligt sei. Das würde dann zur Folge haben, daß je nachdem, ob ein Anzeigefähiger oder ein anderer Dritter unmittelbar vor der Entdeckung stände und der Täter durch diese Gefahr zur Berichtigung veranlaßt würde, die Straffreiheit des § 410 (374) AO verwirkt wäre oder nicht. In Bezug auf den Anzeigefähigen könnte sich nämlich der Täter immer noch Straffreiheit verschaffen, sofern es ihm nur gelänge, seine Berichtigung vor Eingang der Anzeige des Anzeigeberechtigten bei der Steuerbehörde herbeizuführen. Ein solches Ergebnis kann nicht die Absicht des Gesetzes sein; ist es auch nicht. Die

Anzeige ist rein objektives Merkmal des § 410 (374) AO. Die objektive unmittelbare Gefahr der Entdeckung ist dagegen nur dann beachtlich, wenn sich der Täter durch diese zu einer Berichtigung bringen läßt. Daß derjenige, durch den die unmittelbare Gefahr der Entdeckung dem Täter nach seiner Ansicht droht, auch anzeigen kann, hat mit der Wirkung, die diese unmittelbare Gefahr der Entdeckung auf die Entschließungen des Täters ausübt, nichts zu tun.

Das „Veranlaßtsein" durch diese Gefahr.

Mit vorstehendem ist zugleich das in Bezug auf die unmittelbare Gefahr der Entdeckung erforderliche weitere subjektive Merkmal des § 410 (374) AO berührt. Der Täter muß durch diese unmittelbare Gefahr der Entdeckung zur Berichtigung veranlaßt worden sein. Dazu gehört vorerst, daß er diese Gefahr kennt. Gefahren, die er nicht kennt, können ihn in seinen Entschließungen nicht beeinflussen. Daß diese unmittelbare Gefahr der Entdeckung tatsächlich vorhanden ist, ja sogar die Entdeckung vielleicht selbst bereits vorliegt, muß gleichgültig bleiben (vgl. Mrozek 3. Aufl. S. 582 Anm. 4, ebenso Cattien S. 241, 2). Auch hier ist für den Täter die Möglichkeit der Straffreiheit nach § 410 (374) AO noch so lange offen, als weder eine Anzeige erfolgt noch eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet worden ist. Die steuerpolitische Bedeutung der Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ist zu groß, als daß der Gesetzgeber nicht auch in diesen Fällen den von ihm im § 410 (374) AO geschaffenen Vorteil gewähren wollte. Darüber hinaus deckt sein Wortlaut diese Fälle in jeder Weise.

Dieser besondere rechtspolitische Zweck des § 410 (374) AO begründet auch noch in einem weiteren Falle die Straffreiheit, wo sie ein rein gefühlsmäßiges erstes Urteilen als nicht gerechtfertigt ablehnen möchte. Wenn, wie soeben dargelegt, dem Täter die Unkenntnis der tatsächlichen Gefahr nicht angerechnet wird, so müßte das zur Folge haben, daß ihn eine nur eingebildete Gefahr, die ihn zur tätigen Reue veranlaßt, belastet. Irgendeine rechtsförderliche Handlung scheint hier nicht vorzuliegen. Allerdings ist der objektive Tatbestand des § 410 (374) AO hier nicht erfüllt. Es fehlt an der objektiven unmittelbaren Gefahr. Ihr Vorhandensein besteht nur in der Annahme des Täters. Die den § 410 (374) AO ausschließenden Voraussetzungen sind also nicht gegeben. Es tritt damit auch in diesen Fällen Straffreiheit ein.

Siehe Nieberl S. 512 Anm. 4 Abs. 2, der ebenfalls auf das wenig Befriedigende dieses Ergebnisses hinweist. Dann Cattien S. 241 Nr. 2, Crisolli S. 334 unter f). —

Kennt der Täter die tatsächlich vorhandene Gefahr und schreitet er nunmehr zur Berichtigung, so wird er in den meisten Fällen durch diese Gefahr auch zu seiner Berichtigung veranlaßt sein. Das ist aber durch-

aus nicht unbedingt erforderlich. Es kann auch anders sein, obgleich Fälle dieser Art stets in der Ausnahme sein werden. In diesen wird man es aber dann in Kauf nehmen und Steuerfreiheit gewähren müssen. § 410 (374) AO ist in Bezug auf diese Ursächlichkeit für die Berichtigung zu eindeutig, als daß man hier zu einer anderen Entscheidung kommen könnte. Sie würde sich auch nicht mit dem Zweck des § 410 (374) AO vereinbaren. Er ist gewollt sehr weit gefaßt. Die Tatsache einer Berichtigung ist für die Reichsabgabenordnung von so wesentlicher Bedeutung, daß sie auf ein ihr zustehendes Strafrecht in diesen Fällen verzichtet.

Vgl. das bereits Bl. 41 genannte Urteil des RG vom 23. 2. 24, wo u. a. ausgeführt wird, es genüge nicht, daß die Erbin mit einer selbständigen Anzeige des Testamentsvollstreckers oder mit einer Entdeckung bei der Erbschaftssteuerveranlagung rechnen mußte. Es müßte vielmehr feststehen, daß sie tatsächlich damit gerechnet hat und dadurch zur Anzeige bestimmt worden ist.

Nachzahlung bereits verkürzter Steuerbeträge.

Mit dem vorstehend dargelegten weiten Anwendungsgebiet der Strafbefreiungsvorschrift ist zugleich die Beziehung zur letzten objektiven Voraussetzung des § 410 (374) AO hergestellt. Vor dem Strafzweck steht die Unversehrtheit der Steuereinnahmen. Um diese geht es in allererster Linie. Auf sie kommt es in überragender Weise an. Gewiß soll auch steuerliches Unrecht geahndet werden, aber die Rückkehr von diesem begangenen Unrecht soll dem Täter nicht gar zu schwer gemacht werden, wenn er nur die verkürzten Steuereinnahmen nachzahlt.

Vgl. Mrozek 3. Aufl. S. 582 Anm. 6, wo er die Tatsache, daß § 410 (374) AO im Gegensatz zum Meineid volle Straffreiheit gewährt, damit begründet „daß die Folgen des Steuerdelikts durch Zahlung der hinterzogenen Abgaben wieder gutgemacht werden können".

Das allerdings, d. h. die Nachzahlung der verkürzten Steuereinnahmen ist unerläßliche Voraussetzung. War es auch und zwar in noch erheblicherem Umfange bereits bei der Bezugsvorschrift des § 410 (374) AO, dem § 79 Besitzsteuergesetz. Dieser forderte hier, daß der Täter „die gefährdete Steuer, so weit sie bereits fällig gewesen ist", unmittelbar entrichtete, wobei es jedoch auf den von der Reichsabgabenordnung in dieser Beziehung geschaffenen Zustand hinaus laufen konnte (s. RG 59, 123 Nr. 4). Demgegenüber ist § 410 (374) AO entgegenkommender. Nach ihm hat der Täter die geschuldete Steuersumme erst innerhalb der ihm bestimmten Frist nach der Festsetzung einschließlich etwa gewährter weiterer Nachfristen zu entrichten (RG 63, 305 (307), wo das RG auch darlegt, daß es für diese Nachzahlungsfristen keinen Unterschied macht, ob es sich um zu veranlagende oder vorauszuzahlende Steuerbeträge handelt. Auch diese werden der im § 410 (374) AO genannten Frist teilhaftig). — In welcher Weise innerhalb der genannten Frist der Steuer-

anspruch erfüllt wird, ob durch Zahlung, Aufrechnung oder anderweit, ist gleichgültig.

Vgl. RG 59, 115, 124; Crisolli S. 335 oben.

Die zu gewährende Frist selbst wird mit Bezug auf § 2 Abs. 2 StAnpGes. nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit festzusetzen sein (ebenso Crisolli S. 335 VIII). Die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters geben den Ausschlag. Das kann jedoch nicht dahin führen, daß gerade der mittellose Täter gestützt auf seine Mittellosigkeit sich zur Berichtigung bekennt, weil sie ihm im Enderfolg nur Straffreiheit aber keinerlei sonstige Belastung zu bringen vermag. Damit wäre der Zweck des § 410 (374) AO nicht erreicht.

Dieses Ergebnis führt gleichzeitig zu der weiteren Frage, ob es notwendig ist, daß der Täter die Steuer aus eigenem Vermögen entrichtet oder ob ein anderer für ihn einstehen kann. In Bezug auf den Mitangeklagten hat das Reichsgericht zu dieser Frage Stellung genommen und hat durch die Entrichtung der Steuer durch einen Angeklagten auch die übrigen für entlastet erklärt (RG in Steuer und Wirtschaft 1924 Sp. 1421 Nr. 522 und Crisolli S. 335 zu g) a). Für den Fall der Alleintäter- und Schuldnerschaft bleibt lediglich der Wortlaut des Gesetzes übrig. Dieser spricht einhellig davon, daß der Täter die Summe entrichtet. Das kann nur den Sinn haben, daß der Täter die verkürzte Steuer aus seinem Vermögen entrichtet, denn auf den tatsächlichen Vorgang des Entrichtens kann diese Bestimmung nicht abstellen. Dieser ist dem Gesetzgeber gleichgültig. Eine solche Folgerung — Zahlung der verkürzten Steuerbeträge aus dem Vermögen des Täters — erscheint aber gerade mit Bezug auf den behandelten Fall des mittellosen Täters und den besonderen Zweck des § 410 (374) AO als nicht gerechtfertigt. Woher der Täter das Geld zur Entrichtung der Steuer nimmt, muß gleichgültig bleiben. Für § 410 (374) AO genügt, daß die Steuer innerhalb der bestimmten Frist entrichtet wird (so auch Crisolli S. 335 und Becker 6. Aufl. S. 781 Anm. 5).

Eigenschaft des Täters als Steuerpflichtiger und Nichtsteuerpflichtiger.

Mit Bezug auf § 396 (359) Abs. 1 und 402 (367) AO ergibt sich für diese Voraussetzung der Entrichtung der geschuldeten Steuer eine weitere Frage, die heute durch § 112 (92 a) AO für die Steuerhinterziehung beseitigt erscheint. Hat auch derjenige Straffällige die verkürzte Steuer nachzubringen, der nicht selbst Steuerpflichtiger ist, der also die Steuerhinterziehung zum Vorteil eines anderen oder die fahrlässige Steuerverkürzung als Vertreter oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen bewirkt hat? Unzweifelhaft ist der Straffällige hier nicht Steuerschuldner. Das ist nach § 97 (79) AO nur derjenige, der nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuld-

ner zu entrichten hat. Hierauf nimmt ein Teil des Schrifttums Bezug und kommt aus dieser Bezugnahme dazu, in diesen Fällen die Vergünstigung des § 410 (374) AO auch dann zu gewähren, wenn die Steuer überhaupt nicht oder auch nur nicht in der bestimmten Frist entrichtet wird.

Vgl. Becker 6. Aufl. S. 781 Anm. 5 zu § 374, Cattien S. 242 IV.

Ein derartiges Ergebnis erscheint mehr als bedenklich. § 410 (374) AO, dessen Anwendung hier allein in Frage steht, spricht lediglich vom Täter. Auf § 410 (374) AO kommt es hier aber allein an. Seine Aufnahme in das Gesetz entspringt maßgeblich dem Gedanken der unbedingten Sicherung der steuerlichen Einkünfte. Wo diese nicht erreicht wird, ist sein Anwendungsbereich beendet. Schließlich handelt in allen diesen Fällen der Täter zugunsten des eigentlichen Steuerschuldners. Sollte man dabei den Täter nicht verpflichten, die gleiche Macht, die ihm die Begehung der Steuerzuwiderhandlung gestattete, nun auch zu deren Wiedergutmachung zu verwenden? Ein durchaus billiges Ergebnis. Und reicht diese Macht nicht aus, scheitert sie an den tatsächlichen Verhältnissen, z. B. der Steuerpflichtige ist inzwischen völlig vermögenslos geworden, so ist auch das kein Grund, auf die Erfüllung dieser Voraussetzung zu verzichten. Es handelt sich hier nicht mehr schlechthin um die verkürzte Steuer, sondern diese stellt mehr den Maßstab dessen dar, was nun einmal gezahlt werden muß, um der Rechtswohltat des § 410 (374) AO teilhaftig zu werden.

Eine solche Entscheidung stimmt mit der für die Steuerhinterziehung nunmehr durch § 112 (92 a) AO geschaffenen Regelung auch rein äußerlich überein. Dabei kann aber aus § 112 (92 a) AO mit Bezug auf die Tatsache, daß er die übrigen im § 410 (374) AO genannten Steuerzuwiderhandlungen, bei denen eine Steuernachzahlung in Frage kommen kann (§ 407 (371) und § 402 (367) AO), übergeht, nicht etwa gefolgert werden, daß hiermit nunmehr die vorstehend aufgeworfene Frage dahin entschieden sei, daß die rechtzeitige Entrichtung der verkürzten Steuer durch denjenigen, der als Nichtsteuerschuldner die Straftat begangen hat, nur im Falle der Steuerhinterziehung gefordert wird. Das wäre schon um deswillen abzulehnen, weil § 112 (92 a) AO diese Haftung zugleich für denjenigen aufstellt, der eine Steuerhehlerei als Nichtsteuerpflichtiger beging. § 410 (374) AO aber gerade eine tätige Reue in Bezug auf die Steuerhehlerei nicht kennt. § 112 (92 a) AO kann lediglich als eine allgemein geltende Vorschrift angesehen werden, die in keiner Weise hindert, für Sonderfälle Vorschriften zu schaffen, die mit ihr übereinstimmen, über sie hinausgehen oder ihr sogar zuwiderlaufen. Es ist daher grundsätzlich mit Crisolli S. 334/35 g) übereinzustimmen, daß „die Wiedergutmachungspflicht jeden trifft, auch wenn er nicht selbst Steuerschuldner ist". Wenn er dann aber ohne weitere Erläuterung hin-

zufügt „vgl. § 112 AO", so muß dieser Verweis als bedenklich zurückgewiesen werden. Nicht die Bestimmungen des § 112 AO geben die Gründe für diese Inanspruchnahme des Nichtsteuerpflichtigen sondern jene vorstehenden Überlegungen. —

Das Verhältnis des § 410 (374) AO zu § 46 Abs. 1 Nr. 1 und 2 StGB.

Rücktritt vom Versuch nach § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB.

Um nach vorstehenden Ausführungen die wesentlichsten Besonderheiten des § 410 (374) AO den Bestimmungen des § 46 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 StGB gegenüber zu stellen, ist bei der nicht ganz einfachen Ausgestaltung des § 46 StGB ein kurzes Eingehen auf diese Ausgestaltung erforderlich. — § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB behandelt den Rücktritt vom unbeendeten Versuch, § 46 Abs. 1 Nr. 2 a. a. O. denjenigen vom beendeten Versuch.

Über den beendeten Versuch und unbeendeten Versuch und ihre Unterscheidung voneinander s. in Bezug auf eine rein subjektive Abstellung Frank 43 IV, M. E. Mayer 370, insbes. Anm. 8, Spohr S. 40, Liszt-Schmidt S. 298. v. Hippel S. 411, Mezger S. 400, RG 43, 137; 45, 183; 57, 258. — Nach objektiven Merkmalen unterscheiden Wachenfeld S. 176, Olshausen S. 185. Leipziger Kommentar § 46 Nr. 1, Beling Grundzüge 1930 S. 59, 60. — Eine vermittelnde Meinung vertreten: v. Bar, Gesetz u. Schuld 2 S. 518, Köhler S. 456, 457. —

Um Straffreiheit für den Rücktritt vom unbeendeten Versuch zu erlangen, genügt nach § 46 Abs. 1 Nr. 1 das einfache Aufgeben der Ausführung der beabsichtigten Handlung unter der Voraussetzung, daß der Täter an dieser Ausführung nicht durch Umstände gehindert worden ist, die von seinem Willen unabhängig waren. Mit anderen Worten, um aus diesem Dunkel der doppelten Negation — so zutreffend M. E. Mayer mit Bezug auf die letztgenannte Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift — herauszukommen, der Rücktritt muß freiwillig erfolgen. Dabei ist diese Freiwilligkeit lediglich insoweit erforderlich, als jene Umstände den Täter zur Aufgabe nicht gebracht haben dürfen. Ob sie tatsächlich vorlagen, ist gleichgültig. Es kommt allein darauf an, ob der Täter das Vorhandensein dieser Umstände annahm und sein Wille durch die Einwirkung der Vorstellungen, die die Annahme dieser Umstände bei ihm hervorrief, so beeinflußt wurde, daß der Rücktrittsentschluß zwangsläufig in ihm entstehen mußte. Dabei vermögen diese Wirkung nicht nur äußere, sondern auch innere Umstände (sog. facta interna) herbeizuführen (vgl. Stilke S. 10 und das dort genannte Schrifttum). Zu unterscheiden bleiben diese facta interna allerdings vom Beweggrund, der den Täter von der Ausführung der beabsichtigten strafbaren Handlung zurücktreten läßt. Der Beweggrund für

den Rücktritt ist rechtlich unbeachtlich. Es ist also gleichgültig, ob der Täter aus sittlichen oder nicht sittlichen Gründen von seinem Tun abläßt.

Vgl. Liszt-Schmidt S. 316/17, Frank § 46 III, v. Hippel II 412, Mezger 404, Olshausen S. 186; dann auch M. E. Mayer S. 374 Anm. 10, der hier auf die zwei Klassen der Beweggründe zu sprechen kommt. RG 37, 402; 47, 78; 54, 326.

Voraussetzung ist lediglich, daß der Täter im Sinne vorstehender Darlegungen in „freier" Entschließung über Sein oder Nichtsein der weiteren Ausführung entscheidet. In Bezug auf die tatsächlichen Verhältnisse bedeutet diese Feststellung:

Tritt der Täter von der Ausführung der beabsichtigten Handlung zurück und

1. Umstände der fraglichen Art liegen tatsächlich vor und sind
   a) dem Täter auch als solche bekannt, hindern ihn also auch an der Ausführung der Tat.
      für die Anwendbarkeit des § 46 Abs. 1 Nr. 1 ist kein Raum.
   b) dem Täter als solche nicht bekannt, hindern ihn also subjektiv nicht an der Ausführung der Tat.
      § 46 Abs. 1 Nr. 1 kommt zur Anwendung.
2. Umstände der genannten Art liegen tatsächlich nicht vor, der Täter nimmt solche
   a) auch nicht an.
      § 46 Abs. 1 Nr. 1 kommt zur Anwendung.
   b) irriger Weise an
      § 46 Abs. 1 Nr. 1 kommt nicht zur Anwendung.

Vgl. zu Vorstehendem Frank § 46 II S. 97, v. Liszt-Schmidt § 46 III S. 317, Meyer-Allfeld S. 200, v. Hippel II S. 412, Wachenfeld S. 183, Olshausen Anm. 11 zu § 46, Alsberg G. S. 67, 375, Leipziger Kommentar § 46 Nr. 3, Köhler S. 469, Finger 1, 321, M. E. Mayer 372, RG 63, 158.

Aus dieser Behandlung der einzelnen Möglichkeiten ergibt sich die rein subjektive Abstellung der Vorschrift des § 46 Abs. 1 Nr. 1 in Bezug auf die negativ festgelegte Freiwilligkeit. Diese subjektive Abstellung ist zugleich ein wichtiges Unterscheidungsmerkmal zur Freiwilligkeit des § 46 Abs. 1 Nr. 2.

Tätige Reue nach § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB.

§ 46 Abs. 1 Nr. 2 behandelt den Rücktritt vom beendeten Versuch. Nach ihm bleibt der Täter straflos, wenn er zu einer Zeit, zu welcher die Handlung noch nicht entdeckt war, den Eintritt des zur Vollendung des Verbrechens oder Vergehens gehörigen Erfolges durch eigene Tätigkeit abgewendet hat. Auch hier die Bestimmung der Freiwilligkeit nicht positiv, sondern negativ. Freiwillig ist die tätige Reue dann geübt,

wenn die Abwendung des Eintritts des zur Vollendung des Verbrechens oder Vergehens gehörigen Erfolges durch eigene Tätigkeit des Täters bewirkt wurde. Daneben als weitere Voraussetzung, daß die Erfolgsabwendung zu einer Zeit geschah, „zu welcher die Handlung noch nicht entdeckt" war. Ist die Handlung erst einmal von jemandem entdeckt, von dem Erfolgsabwehr oder Anzeige zu erwarten ist, so vermag auch die umfassendste Tätigkeit zur Vermeidung des Erfolges dem Täter nicht mehr zu helfen.

Vgl. Leipziger Kommentar § 46 Anm. 5 Köhler 472, M. E. Mayer 373; dann zur Frage, wann entdeckt ist Liszt-Schmidt S. 318, Finger 1, 322 v. Bar 2, 561, Köhler 474, Frank § 46 III 2a, v. Hippel II S. 412, Spohr S. 54, Mezger S. 405, Olshausen S. 190 Nr. 21.

Dabei ist die Einstellung des Gesetzes in Bezug auf die Entdeckung der Tat rein objektiv. Auf das Wissen oder Nichtwissen des Täters kommt es nicht an. Hierüber herrscht auch in Rechtsprechung und Schrifttum kein Streit. Umsomehr ist dieser in Bezug auf den Begriff Erfolgsabwendung „durch eigene Tätigkeit" entbrannt. Einig ist man sich insoweit, als eine eigene Tätigkeit nur diejenige ist, durch die der Abwendungserfolg bewußt durch den Täter oder auf seine Veranlassung durch einen Dritten verursacht worden ist. Darüber hinaus vertritt das Reichsgericht und ein Teil des Schrifttums die Ansicht, daß der Täter zu diesem Tätigwerden nicht durch übermächtige Umstände gezwungen sein darf; mit anderen Worten, daß eine eigene Tätigkeit überhaupt nicht vorliegt, wenn der Täter aus Gründen handelt, die die Freiwilligkeit nach § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB ausschließen.

So Baumgarten S. 463, Olshausen § 46 Nr. 19, Leipziger Kommentar § 46 Ziff. 3, Meyer-Allfeld S. 200, RG 38, 402.

Diese Ansicht wird damit begründet, daß anderenfalls der Täter, der bereits alles getan hat, um den Erfolg der strafbaren Handlung herbeizuführen, besser gestellt würde, als derjenige, der gerade damit begonnen hat. Ein Ergebnis, dem man sich, so begründet wie es erscheint, bei dem klaren Wortlaut und der grundsätzlich objektiven Abstellung des § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB wird verschließen müssen. — Als Erfolg dieser objektiven Abstellung des § 46 Abs. 1 Nr. 2 ergeben sich für dessen Anwendbarkeit bezw. Nichtanwendbarkeit folgende Möglichkeiten: Der Täter wendet den Eintritt des zur Vollendung des Verbrechens oder Vergehens gehörigen Erfolges durch eigene Tätigkeit ab und

1. die Handlung ist bereits entdeckt, der Täter

   a) weiß auch um diese Entdeckung.
      § 46 Abs. 1 Nr. 2 ist unstreitig nicht anwendbar.

   b) weiß *nicht* um diese Entdeckung.
      § 46 Abs. 1 Nr. 2 ist auch hier nicht anwendbar. Wirkung der rein objektiven Abstellung (vgl. z. B. Meyer-Allfeld S. 200, M. E. Mayer 373.)

2. die Handlung ist noch nicht entdeckt, der Täter

a) nimmt auch eine solche nicht an.
§ 46 Abs. 1 Nr. 2 kommt zur Anwendung.

b) der Täter nimmt jedoch irrigerweise eine solche an.
§ 46 Abs. 1 Nr. 2 kommt zur Anwendung. Wirkung der Behandlung der Entdeckung der Tat als objektives Tatbestandsmerkmal.

Vgl. zu Vorstehendem Olshausen S. 191 Anm. 26, Allfeld S. 200, M. E. Mayer S. 373, der in Anm. 16 daselbst auf den Vorentwurf verweist, der diese Fehler beseitigt.

Die Besonderheiten des § 410 (374) AO gegenüber § 46 StGB.

Es gilt nunmehr die Besonderheiten des § 410 (374) AO in Bezug auf § 46 StGB kenntlich zu machen. Das Wesen der Anzeige, die Einleitung der Untersuchung und die Berichtigung der Angaben vermögen hierbei eine besondere Eigenart des § 410 (374) AO nicht darzustellen. Es sind dies die rein objektiven Voraussetzungen, die vorerst einmal erfüllt sein müssen, wenn einer Anwendung der Vorschrift des § 410 (374) AO überhaupt näher getreten werden soll. Gleiches gilt für die Nachzahlung der verkürzten Steuerbeträge. Sie ähnelt der Abwendung des Erfolges des § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB, wenn sich auch bei § 410 (374) AO durch die Zerlegung der Erfolgsabwendung der strafbaren Tat in Berichtigung und Nachzahlung der Steuer zwangsläufig Unterschiede ergeben und außerdem zu berücksichtigen bleibt, daß bei § 46 Abs. 1 Nr. 2 der Erfolg tatsächlich abgewendet werden muß, während es bei § 410 (374) AO genügt, wenn eine Berichtigung erfolgt. Diese wird zwar in den allermeisten Fällen auch die Steuerbehörde zu der erforderlichen Berichtigung der Steuerfestsetzung und damit zur endgültigen Richtigstellung der steuerlichen Erfassung der fraglichen Verhältnisse führen. Notwendig ist das aber nicht. Verzichtet die Steuerbehörde darauf oder unterläßt sie auch nur die endgültige Richtigstellung auf Grund der erfolgten Berichtigung, so hat der Straffällige die Rechtswohltat des § 410 (374) AO dennoch mit seiner Berichtigung erwirkt. — Die eigentlichen Berührungspunkte, die zugleich auch die wesentlichsten Unterscheidungsmerkmale des § 410 (374) AO vom § 46 StGB in sich tragen, ergeben sich erst aus dem weiteren von § 410 (374) AO für seine Anwendbarkeit aufgestellten Erfordernis, dem Merkmal der Freiwilligkeit. Der Täter darf nicht „durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung" zur Berichtigung „veranlaßt sein". —

Wir haben vorstehend gesehen, daß § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB die Freiwilligkeit lediglich von der Wirkung bestimmter Umstände auf die Entschließungen des Täters abhängig sein läßt. Dabei bleibt sich § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB in der Auslegung treu, gleichgültig, ob es für

oder gegen den Täter ausgeht. Der Täter steht hier nur für seine tatsächlich vorhandene oder mangelnde Rechtsförderlichkeit ein. — § 46 Abs. 1 Nr. 2 ist — zumindest nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts — weniger folgerichtig. Im Gegensatz zu § 46 Abs. 1 Nr. 1 stellt er objektiv ab. Die tätige Reue ist bei ihm dann freiwillig, wenn der Täter den Eintritt des zur Vollendung des Verbrechens oder Vergehens gehörigen Erfolges rechtzeitig, d. h. vor der Entdeckung der Tat durch eigene Tätigkeit abwendet. Das müßte zur Folge haben, daß der Täter, der im Falle seiner tatsächlich noch nicht entdeckten Tat aus der Einwirkung von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, z. B. Furcht vor Entdeckung, zur Abwendung des Erfolges kommt, straffrei sein müßte. Das aber macht § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB nicht mit. Er erklärt sich, d. h. die Rechtsprechung des Reichsgerichts erklärt ihn für nicht anwendbar. Es sieht in einer solchen Tätigkeit keine „eigene" — s. oben. —

Wie verhält sich zu Vorstehendem § 410 (374) AO? Seine Einstellung ist weder rein subjektiv noch rein objektiv, das subjektive und objektive Merkmal sind vielmehr miteinander verbunden. Liegt eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung vor, kennt sie der Täter jedoch nicht, so kommt § 410 (374) AO zum Zuge. Man ist geneigt, im umgekehrten Falle, wenn eine solche Gefahr also tatsächlich nicht vorliegt, der Täter sie nur irrigerweise annimmt, die Anwendung des § 410 (374) AO auszuschließen. § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB verfährt auch so in gleich gelagerten Fällen. Anders § 410 (374) AO. Er gewährt auch hier Straffreiheit und kommt zu dieser ebenso wie § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB in diesen Fällen über das Fehlen einer tatsächlichen unmittelbaren Gefahr. Er ist also insofern weiter, d. h. dem Straffälligen entgegenkommender als § 46 Abs. 1 Nr. 1. Das gilt auch insoweit, als bei diesem jeder von dem Willen des Täters unabhängige, die Ausführung der Tat hindernde, dem Täter bekannte Umstand die Straflosigkeit ausschließt, während nach § 410 (374) AO erst eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung, die den Täter zum Rücktritt veranlaßt, zur Versagung der Straflosigkeit führt.

Ob im Vergleich zum § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB der § 410 (374) AO ebenfalls die umfassendere Vorschrift ist, hängt zum Teil davon ab, ob man der vom Reichsgericht vertretenen Ansicht, daß auch hier neben der objektiven Erfolgsabwendung durch eigene Tätigkeit eine dem § 46 Abs. 1 Nr. 1 entsprechende „freiwillige" eigene Tätigkeit, aus der diese Erfolgsabwendung heraus erfolgt, zu fordern ist, folgt oder nicht. Verzichtet man hierauf, stellt man also auf den rein objektiven Charakter des § 46 Abs. 1 Nr. 2 ab, so wird § 46 Abs. 1 Nr. 2 zumindest insoweit die weitergehende Vorschrift, als es für diesen gleichgültig ist, wenn der Täter nur deshalb zurücktritt, weil eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung ihn dazu veranlaßt. § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB käme

auch hier noch zur Anwendung. Das aber sind diejenigen Fälle, die § 410 (374) AO zum Ausschluß bringen.

Rein äußerlich ist dieses Ergebnis, wonach § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB die weitere Vorschrift ist, richtig. Es wird aber in keiner Weise den den einzelnen Bestimmungen zu Grunde liegenden tatsächlichen Verhältnissen, für die diese geschaffen worden sind, gerecht. Stellt man diese in Rechnung, so ergibt sich, daß § 410 (374) AO selbst bei rein objektiver Abstellung des § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB noch die umfassendere, d. h. dem Straffälligen am weitesten entgegenkommende Vorschrift ist. — Die oben mehrfach genannte Prüfungs- und Erforschungstätigkeit der Steuerbehörden sowie die erheblichen Beistandspflichten aller Behörden und Beamten begründen eine weitgehende Überwachung des Steuerpflichtigen. Schreitet er zu strafbaren Versuchshandlungen, so liegen diese in ganz anderer Weise als die Versuchshandlungen eines Täters, die nach dem gemeinen Recht zu bestrafen sind, offen. Hier, d. h. bei einer nach dem gemeinen Strafrecht zu ahndenden Tat, geschieht alles im Geheimen. Ein Verdachtschöpfen, das erst nach weiteren Beobachtungen zur Entdeckung führt, ist hier durchaus die Ausnahme. Die versuchte Handlung wird hier fast stets, wenn sie überhaupt entdeckt wird, sofort entdeckt werden. Will man diese erste Kenntnis der strafbaren Handlung auf die steuerlichen Verhältnisse übertragen, so müßte man dazu kommen, bereits das erste Entstehen des Verdachts einer Steuerhinterziehung als § 410 (374) AO ausschließende Voraussetzung anzusehen. Damit würde man dann im großen und ganzen den gleichen Zeitpunkt für den Ausschluß der Straffreiheit in beiden Bestimmungen festgelegt haben, denn hier wie dort beginnt nunmehr die Ermittelungsreihe, die schließlich zur Bestrafung führt. Hier aber ist die Reichsabgabenordnung dem Straffälligen günstiger. Nicht schon der erste Verdacht führt zum Verlust der Vergünstigung des § 410 (374) AO, sondern erst die unmittelbare Gefahr der Entdeckung und auch diese nur, wenn durch sie der Täter zu seiner Berichtigung veranlaßt wird.

Legt man die objektive Auffassung dem § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB nicht zu Grunde, sondern fordert man mit dem Reichsgericht eine der Nr. 1 des § 46 a. a. O. gleichgelagerte Freiwilligkeit, so wird aus den gleichen Gründen wie bei dieser § 410 (374) AO die weitergehende Vorschrift. Wie man sich aber auch zu § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB stellen mag, immer wird § 410 (374) AO insoweit umfassender sein, als ihm seine neben der objektiven Einstellung vorhandene subjektive die Anwendbarkeit auch dann noch gestattet, wenn die Entdeckung der Tat bereits vorliegt, der Täter von dieser Entdeckung jedoch keinerlei Kenntnis hat und zur Berichtigung seiner Angaben kommt. Es ergibt sich somit als Endfeststellung, daß § 410 (374) AO sowohl über den Geltungsbereich des § 46 Abs. 1 Nr. 1 wie Nr. 2 StGB hinaussgeht. — Daß § 410 (374)

AO darüber hinaus auch insoweit die umfassendere Vorschrift ist, als er nicht nur eine tätige Reue bei versuchter Steuerhinterziehung kennt, sondern sogar und in erster Linie die tätige Reue in Bezug auf die vollendete Tat vorsieht, war im Rahmen der gestellten Aufgabe nicht besonders hervorzuheben.

Vgl. hierzu RG 61, 117 wo dieser weitere Umfang des § 410 (374) AO gegenüber dem § 46 StGB insbesondere aus dem Inhalt und der Entstehungsgeschichte des § 410 dargelegt wird. Ebenso RG 57, 315. Vgl. auch Spohr S. 100/101, Mrozek 3. Aufl. S. 581 Anm. 1.

Tätige Reue beim untauglichen Versuch.

§ 410 (374) AO geht noch in anderer Hinsicht über den Anwendungsbereich des § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB hinaus. Vom beendeten untauglichen Versuch kann nach § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB nicht zurückgetreten werden. Sein Erfolg kann begrifflich niemals abgewendet werden, weil er überhaupt nicht eintreten kann. Somit ist für eine Anwendung des § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB kein Raum. Trotz allen Mühens ist eine Bestrafung des Täters unausbleiblich. So wenig befriedigend dieses Ergebnis ist, so wenig wird doch seine Richtigkeit von der Rechtsprechung und dem größten Teil des Schrifttums bestritten.

So Spohr S. 46, der dort auch Kohler, Studien I S. 39 entgegentritt. Meyer-Allfeld S. 200 Anm. 53. Auch die Entwürfe des Strafgesetzbuches trugen dem Rechnung, indem sie Straflosigkeit auch bei ernstlichem Bemühen vorsahen, sofern der Versuch nicht zur Vollendung führen konnte. —

§ 410 (374) AO braucht zu einem solchen wenig erfreulichen Ergebnis nicht zu kommen. Zwar wird auch der untaugliche Versuch der Steuerhinterziehung bestraft. Die subjektive Theorie des Reichsgerichts ist auch für § 397 (360) AO maßgebend, aber § 410 (374) AO stellt nicht allein und nicht in dem in § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB vorgesehenen Umfange auf die rechtzeitige Erfolgsabwendung ab. Maßgeblich ist für ihn in erster Linie, daß der Täter nicht durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung zu seiner Berichtigung veranlaßt wurde. Liegt eine solche nicht vor, so kann der Täter auch vom untauglichen Versuch zurücktreten. Die Frage, ob hier die Nachzahlung einer Steuer in Frage kommt, beantwortet § 410 (374) AO selbst. Da eine Steuerverkürzung noch nicht eingetreten ist, auch überhaupt nicht eintreten konnte, kommt auch eine Nachzahlung nicht in Frage. Das will unbillig erscheinen. Ist es jedoch nicht, wenn man bedenkt, daß § 410 (374) sogar in den Fällen keine Nachzahlung fordert, in denen durchaus taugliche Versuche oder vielleicht sogar bereits vollendete Taten vorliegen, eine Steuerverkürzung aber tatsächlich noch nicht eingetreten ist. Eine Ausgestaltung der Befreiungsvorschrift die sich ebenfalls aus dem besonderen Zweck, der der Schaffung des § 410 (374) AO zugrunde

liegt, erklärt. Es geht mehr um die Unversehrtheit der steuerlichen Einnahmen und die Förderung der Wahrheit als um die Ahndung des steuerlichen Unrechts. (Siehe hierzu auch Cattien S. 48/50.) —

§ 410 (374) AO als Sondervorschrift gegenüber § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB.

Es ist vorstehend dargelegt worden, daß § 410 (374) AO grundsätzlich auch auf den Versuch einer Steuerhinterziehung Anwendung findet (S. 18/19) und inwieweit er Besonderheiten gegenüber § 46 StGB aufweist (S. 50—53). Nicht eingegangen ist jedoch bisher auf die Frage, ob mit dieser grundsätzlichen Anwendungsmöglichkeit des § 410 (374) AO § 46 StGB in jedem Falle auszuscheiden hat oder in welcher anderen Weise sich das Anwendungsverhältnis von § 410 (374) AO zu § 46 StGB bestimmt. In Bezug auf den Anwendungsbereich des § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB ist man sich in Rechtsprechung und Schrifttum einig. Bereits der Wortlaut des § 410 (374) AO deutet, sofern man ihn für den Versuch erst einmal anwendbar erklärt, einhellig auf den beendeten Versuch hin. Hier ist § 410 (374) AO das Sondergesetz, das dem allgemeinen Gesetz vorgeht. Ist daher sowohl der Tatbestand des § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB wie derjenige des § 410 (374) AO erfüllt, so kommt lediglich § 410 (374) zur Anwendung.

Vgl. RG 56, 385 und 59, 116/117, wo ausgeführt wird, daß auf einen beendeten Versuch § 410 (374) AO als Sondergesetz gemäß § 391 (355) vor § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB Anwendung zu finden hat und gleichzeitig die Druckfehlerberichtigung bei RG 56, 385 — er spricht von § 46 Abs. 1 Nr. 1, während es sich um einen Fall des § 46 Abs. 1 Nr. 2 handelt — vorgenommen wird. —

Weniger zweifelsfrei ist die Beantwortung dieser Frage in Bezug auf § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB. Aus dem Wortlaut des § 410 (374) AO kann dessen Anwendung nicht mit der gleichen Sicherheit wie in Bezug auf § 46 Abs. 1 Nr. 2 StGB entnommen werden. Die Berichtigung von Angaben hat zur Voraussetzung, daß die Angaben, die gegenwärtig diese Berichtigung notwendig machen, vorliegen, gemacht sind. Der Täter hat also bereits gehandelt und in den meisten Fällen unter Berücksichtigung der besonderen steuerlichen Verhältnisse, man denke z. B. an die Abgabe der Steuererklärung, damit alles getan, was von ihm aus geschehen mußte, um den erstrebten Erfolg zu erzielen. Das aber ist der Fall des beendeten Versuchs. Eine Rücktrittsmöglichkeit, wie sie § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB verlangt oder auch nur eine andere als die vorstehend genannte, gibt aber § 410 (374) AO nicht. Somit wird seine Anwendungsmöglichkeit bereits bei rein wörtlicher Auslegung abzulehnen sein. Dieses Ergebnis wird weiter aus der inneren Ausgestaltung des § 410 (374) AO heraus gestützt.

§ 410 (374) AO kennt nicht nur eine tätige Reue in Bezug auf den Versuch, sondern darüber hinaus und sogar an erster Stelle eine solche bezüglich der vollendeten Tat. — Eine Erscheinung, für die das gemeine Strafrecht eine Rechtfertigung bis auf die besonderen, dem § 410 (374) AO verwandten Fälle nicht kennt. Die Vollendung der Tat kann hier, d. h. im gemeinen Strafrecht, grundsätzlich nicht rückgängig gemacht werden. — Darüber hinaus ist § 410 (374) AO von dem Bestreben beherrscht, dem „Steuersünder" soweit überhaupt nur angängig entgegenzukommen. Unter diesen Umständen wäre es unverständlich, wenn das Steuerstrafrecht auf der anderen Seite in den Fällen, in denen die ungekürzte Erhebung der Steuer am wenigsten gefährdet ist, in den Fällen des unbeendeten Versuchs, strengere Voraussetzungen für eine Rücktrittsmöglichkeit fordern wollte, als sie das gemeine Recht aufstellt. — Sofern vom Willen des Täters unabhängige Umstände, die ihn an der Ausführung der beabsichtigten Handlung hindern, nicht vorhanden sind, genügt nach dem gemeinen Strafrecht zum Rücktritt einfaches Aufgeben der Ausführungshandlung. Demgegenüber fordert § 410 (374) AO die peinliche und im gegebenen Falle auch behördlicherseits kaum interessierende Selbstanzeige. Das für den unbeendeten Versuch zu fordern, kann nicht Wille des Gesetzgebers sein. Der Erfolg wäre das Gegenteil der erstrebten Rückkehr zur Steuerehrlichkeit. Der straffällige Steuerpflichtige würde in den weitaus meisten Fällen den Weg der Selbstanzeige scheuen und im Unrecht verharren, vielleicht sogar dieses zur vollendeten Tat fortführen. Für eine Anwendung des § 410 (374) AO kann somit bei nicht beendetem Versuch kein Raum sein. Hier müssen die weniger strengen Bestimmungen des § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB gelten. Diese Ansicht wird auch von Rechtsprechung und Schrifttum weitgehend vertreten. Daß sich dabei anderseits Folgen ergeben, die sich zum Nachteil des Täters auswirken, man denke an einen Rücktritt, den der Täter nur deshalb vornimmt, weil er an eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung irrigerweise glaubt, oder weil er sich sagte, die Tat werde entdeckt und damit auch verhindert werden, er also insoweit unfreiwillig im Sinne des § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB, aber ohne durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, also freiwillig im Sinne des § 410 (374) AO handelte, muß hingenommen werden.

Vgl. RG 57 313/15, wo eine Anwendung des § 410 (374) AO auf den unbeendeten Versuch glattweg abgelehnt wird. Für eine solche Anwendung spricht auch nicht 62, 364. Das RG läßt die Frage, ob § 410 (374) AO auch für den unbeendeten Versuch gilt, hier offen und gibt keinerlei maßgebliche Gründe für die Anwendung des § 410 (374) AO zu erkennen. — RG 59, 115/117 erwähnt lediglich 57, 313. Es verzichtet auf eine Erklärung darüber, ob der dort angenommenen Nichtanwendung des § 410 (374) AO bei unbeendetem Versuch beizupflichten ist. — Im Schrifttum vertreten die vorgetragene Meinung: Nieberl S. 511 Anm. 1 zu § 410, Cattien

S. 238 II; Jadesohn, Deutsche Steuerztg. 1927 S. 615; a. M. Becker 6. Aufl. S. 781 Anm. 7 und Crisolli S. 332 VIII, 1c, die für den unbeendeten Versuch sowohl § 46 Abs. 1 Nr. 1 StGB wie § 410 (374) AO angewendet wissen wollen.

§ 410 Abs. 2 AO.

Schließlich ergibt sich eine weitere Anwendungsmöglichkeit des § 410 (374) AO aus seinem Abs. 2. Es handelt sich hierbei um eine Bestimmung, die allein den steuerlichen Verhältnissen und den besonderen Überwachungsmaßnahmen Rechnung trägt und die von der Reichsabgabenordnung zur Erfassung aller tatsächlichen und rechtlichen, für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlichen Verhältnisse geschaffen wurde. Nach § 117 (97) AO sind gewisse Personen, die nicht zugleich Rechtsnachfolger sind, nach dem Wegfall eines Pflichtigen zur Anzeige von Steuerzuwiderhandlungen verpflichtet, die von den weggefallenen Pflichtigen begangen worden sind und von ihnen erkannt werden. Weitere Fälle ähnlicher Art enthält Abs. 2 und 3 a. a. O. Zu diesen Anzeigepflichten stellt § 410 (374) Abs. 2 AO das Gegenstück dar. Wird der Anzeigepflicht rechtzeitig und ordnungsmäßig genügt, bevor gegen die straffällig Gewordenen eine Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden ist, so hat diese Anzeige die gleiche Wirkung, wie wenn eine rechtzeitige und durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung nicht veranlaßte Berichtigung von seiten der Straffälligen erfolgt wäre. Es wird also, um mit einem Beispiel, das sich allerdings auf Abs. 2 a. a. O. bezieht, zu sprechen, derjenige Steuerpflichtige straffrei, der sein Handelsgeschäft mit allen Aktiven und Passiven an einen Dritten veräußert, der nunmehr bei Feststellung dieser Aktiven und Passiven den Versuch oder die vollendete Tat einer Umsatzsteuerhinterziehung des Veräußerers erkennt und diese rechtzeitig und ordnungsmäßig dem Finanzamt anzeigt. Die tätige Reue geht also hier nicht vom Straffälligen selbst, sondern von einem Dritten aus.

Die Aufnahme dieser Sonderbestimmung erschien unerläßlich, da anderenfalls die an und für sich wenig zusagende Anzeigepflicht des § 117 (97) AO nicht für vertretbar gehalten wurde. Die Anzeigepflicht hätte den zur Anzeige Verpflichteten in einen erheblichen Pflichtenwiderstreit bringen müssen, zumal bei ihm eine gewisse wirtschaftliche Abhängigkeit gegenüber dem Anzuzeigenden stets vorliegen wird (vgl. zur Begründung dieser Bestimmung als Billigkeitsmaßnahme auch Römer § 32 III Abs. 2). — Ob der Versuch hier vollendet oder unvollendet ist, muß im Gegensatz zu § 410 (374) Abs. 1 AO gleichgültig bleiben. So wenig diese Unterschiedlichkeit in der Behandlung des Versuchs in Abs. 1 und 2 des § 410 (374) AO befreundet, so wird sie doch hingenommen werden müssen. Irgendein Grund, etwa die Fälle

des unbeendeten Versuchs hier auszuschließen, kann gerade mit Rücksicht auf die Tatsache, daß reine Billigkeitserwägungen Anlaß für die Aufnahme des § 410 (374) Abs. 2 AO waren, nicht gefunden werden. Zu § 46 StGB hat § 410 (374) Abs. 2 AO keinerlei Beziehung, denn dieser fordert den Rücktritt wie die tätige Reue vom Täter. Hier handelt aber nicht dieser, sondern ein Dritter.

Vgl. auch Tattien S. 243 oben.

Beihilfe.

Die eigennützige Beihilfe nach § 398 (361) AO.

Auch für die Beihilfe prägt das Reichssteuerstrafrecht keinen besonderen Begriff. Es übernimmt auch hier über § 391 (355) AO Begriff und Inhalt von gemeinen Strafrecht (vgl. z. B. Nieberl S. 490 Anm. 11, Crisolli S. 330 unter VI). Eine besondere Regelung hat es sich lediglich im § 398 (361) AO geschaffen. Dabei war es nicht stets unzweifelhaft, in welchem Umfange eine solche Sonderregelung hier vorliegt. § 398 (361) AO bestimmt, daß die Strafe für die Tat auch für eine Beihilfe oder Begünstigung gilt, die jemand seines Vorteils wegen begeht. Eine frühere Zeit hat annehmen zu müssen geglaubt, daß diese Absicht als Beweggrund der Tat sich lediglich auf die Begünstigung beziehe, auf die Beihilfe also keinen Einfluß habe. Neben rein grammatikalischen Bedenken mußten hier im gleichen Augenblick aber auch solche auftauchen, die bei dieser Auslegung nach dem gesetzgeberischen Zweck der Aufführung der Beihilfe im § 398 (361) AO fragten. Ein vernünftiger Grund für die Bedrohung der Beihilfe in jedem Falle mit der Strafe für die vollendete Tat war nicht zu finden. Es gelten im Steuerstrafrecht für eine Bestrafung der Beihilfe grundsätzlich die gleichen kriminalpolitischen Erwägungen wie im gemeinen Strafrecht. Darüber hinaus aber war es unter Berücksichtigung der steuerlichen Verhältnisse und der durch sie bedingten Art der Beihilfemöglichkeit durchaus verständlich, wenn das Gesetz den Gehilfen, der diese Beihilfe seines Vorteils wegen leistet, schärfer bestrafen wollte, als denjenigen, der aus diesen eigennützigen Gründen nicht handelte. Gerade bei den Veranlagungssteuern und deren z. B. weitestgehend geforderten Buchführungs- oder auch nur Aufzeichnungspflichten besitzt der Pflichtige selbst häufig gar nicht die Fähigkeit, die von ihm begangene Steuerzuwiderhandlung buchmäßig verschwinden zu lassen. Er allein wäre garnicht in der Lage, in diesem Umfange steuerverkürzend vorzugehen, wenn ihm nicht die Hilfe eines buchtechnisch gewandten Dritten entgegenkäme, der sich hierfür bezahlen läßt. Dabei ist es keineswegs erforderlich, daß die straffällige Seite dieser Hilfe in dem gewährten Entgelt irgendwie zum Ausdruck kommt. Es reicht völlig aus, wenn dem Gehilfen lediglich eine Entschädigung

gewährt wird, die dem Wert der von ihm geleisteten Dienste angemessen wäre, wenn diese jene besondere Art nicht besäßen. Es könnte sogar noch weniger sein. Der Einwand, daß in diesen Fällen nicht nur ein Vorteil, sondern teilweise, nämlich im letzten Falle, sogar ein Schaden entstanden sei, denn die Entschädigung liege unter dem angemessenen Entgelt, kann nicht gelten. Ein Vorteil ist schon darin zu sehen, daß der Gehilfe überhaupt zu ihm vorteilhafter Betätigung kam, denn diese wäre voraussichtlich im gleichen Augenblick weggefallen, in dem er die Unterstützung der Straftat verweigert hätte. Es ist daher heute allgemein anerkannt, daß § 398 (361) AO nur für die Beihilfe gilt, die jemand seines Vorteils wegen leistet. —

Mit vorstehenden Ausführungen ist zugleich berührt worden, was als Vorteil im Sinne des § 398 (361) AO zu gelten hat. Grundsätzlich wird es sich um einen wirtschaftlichen Vorteil handeln. Es kann aber auch ein Vorteil anderer Art sein. Auch ein mittelbarer Vorteil genügt. Das Merkmal „seines Vorteils wegen" hat in § 398 (361) AO keine andere Bedeutung als in den §§ 257, 259 StGB. So RG 58, 15.

Vgl. auch Tattien S. 197 Anm. III zu § 398 (361). Crisolli S. 330 VI 1 b.

Keinesfalls ist erforderlich, daß sich dieser Vorteil für den Gehilfen etwa als steuerlicher Vorteil auswirkt. Immer aber muß der eigene Vorteil Beweggrund und Ziel der Beihilfe sein. Dolus eventualis genügt, anders und im Unterschied zum „eigenen Vorteil und Vorteil eines anderen" des § 396 (359) AO, hier nicht. Vgl. Nieberl S. 497 Anm. 1 letzter Absatz zu § 396; dann über den Begriff des eigenen Vorteils RG 58, 15.

Das Verhältnis von Beihilfe und „Steuerhinterziehung zum Vorteil eines anderen."

Beihilfe ist nach § 49 StGB die zu einer vorsätzlichen Tat vorsätzlich gewährte Hilfeleistung. Voraussetzung ist also auch für das Steuerstrafrecht (§ 391 (355) AO) das Vorhandensein einer vorsätzlichen Haupttat.

Darüber, daß in allen Fällen, in denen die Beihilfe nicht des eigenen Vorteils wegen geleistet wird, eine Bestrafung nach den §§ 391 (355) AO, 49, 44 StGB in Frage kommt, s. z. B. 57, 162: § 398 (361) will nicht die sich schon aus den allgemeinen Vorschriften — § 391 (355) AO und § 49 StGB — ohne weiteres ergebende Strafbarkeit auf dem Gebiete des Steuerstrafrechts erst begründen, sondern enthält nur eine besondere, die mildere Bestrafung nach § 49 StGB ausschließende Bestimmung. — Ebenso RG 58, 15. Vgl. ebenfalls Becker 6. Aufl. S. 767 Anm. 2 letzter Satz zu § 361; Heinrich S. 34, 35 Anm. 2, Nieberl S. 490 Anm. 11, Tattien S. 197 Anm. II zu § 398; Römer S. 23 § 11 II, der auch darlegt, daß die uneigennützige Beihilfe zum Versuch einer Steuerhinterziehung anders als die Beihilfe

zum Versuch im gemeinen Strafrecht mit Rücksicht auf § 397 (360) Abs. 2 AO nur einmal ermäßigt wird. — Darüber hinaus hat § 397 (360) AO auf die Strafbemessung bei der Beihilfe keinen Einfluß. „Die uneigennützige Beihilfe ist nach § 49 Abs. 2, § 44 StGB milder zu bestrafen als die Haupttat, nicht etwa nach § 49 Abs. 2 StGB, § 360 a. F. = § 397 n. F. RAbgO mit der für die vollendete Tat angedrohten Strafe"; so RG 68, 8. Ähnlich 65, 283. Dabei sind diese Feststellungen, da die Vorschrift des § 398 (361) AO wie sogleich dargelegt werden wird, lediglich für die eigennützige Beihilfe zur Steuerhinterziehung und Steuerhehlerei gilt, dahin zu erweitern, daß eine solche Strafbemessung für uneigennützige und eigennützige Beihilfe stattzufinden hat, sofern es sich nur bei letzterer nicht um eine solche zur Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei handelt. —

Aus diesem Vorhandensein einer vorsätzlich begangenen Haupttat ergeben sich zwei Weiterungen. Die rein äußerlich der Beihilfe ähnliche, nach § 396 (359) Abs. 1 AO strafbare Erschleichung von Steuervorteilen oder Verkürzung von Steuern „zum Vorteil eines anderen" ist in keinem Falle des § 396 (359) AO eine Beihilfe. Sie ist bereits die Haupttat selbst. Nach der Begründung und dem Ausschußbericht soll § 396 (359) AO durch die Aufnahme dieses „Handelns zum Vorteil eines anderen" insbesondere diejenigen Fälle treffen, in denen irgend jemand „in Unterstützung eines gutgläubigen Pflichtigen für diesen eine falsche Steuererklärung vorbereitet, ohne nach außen selbst als Vertreter zu handeln, sodaß weder er noch der Steuerpflichtige gefaßt werden können". Hier geht der Gesetzgeber fehl. Wenn nur das erreicht werden sollte, hätte es dieser Ausgestaltung des § 396 (359) AO nicht bedurft. § 396 (359) AO trifft diese Fälle auch ohne jenen Hinweis, denn er hat als Täter einer Steuerhinterziehung nicht nur den Steuerpflichtigen vorgesehen, sondern er bestimmt schlechthin: „Wer ... erschleicht, verkürzt ..., wird bestraft," Es war daher überhaupt nicht notwendig, die Merkmale „zum eigenen Vorteil oder Vorteil eines anderen" in den Tatbestand des § 396 (359) AO aufzunehmen. Sie können hier nur verwirren (vgl. hierzu Wehner S. 90/93).

Beschränkung des § 398 (361) AO auf die eigennützige Beihilfe zu einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei.

Sodann fragt es sich, ob es für § 398 (361) AO grundsätzlich gleichgültig ist, zu welcher vorsätzlichen Steuerzuwiderhandlung Beihilfe geleistet wurde oder ob sich eine Anwendung auf bestimmte Fälle beschränkt. Letzteres ist zu bejahen. Die Stellung des § 398 (361) AO in Zusammenhang mit den in den §§ 396—401 (359—365) AO geregelten Bestimmungen über die Steuerhinterziehung deutet bereits daraufhin, daß seine Anwendbarkeit lediglich in Bezug auf die Steuerhinterziehung

gedacht ist. Darüber hinaus ergibt sich die Richtigkeit dieser Vermutung aus § 403 (368) AO. Wäre § 398 (361) von Allgemeinbedeutung, so wäre seine besondere Aufführung im § 403 (368) unverständlich. Er käme von sich aus zum Zuge. Es muß somit als gegeben angesehen werden, daß diese besondere Bestrafung der Beihilfe lediglich für eine solche gilt, die zu einer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei geleistet wird (vgl. hierzu Mrozek 3. Aufl. S. 571/72 Anm. 3). —

Beihilfe und § 410 (374) AO.

Es ist in Bezug auf die Versuchshandlung oben dargelegt worden, daß sich diese gegenüber der vollendeten tatbestandsmäßigen Handlung als eine neue selbständige Straftat nicht darstellt, daß sie vielmehr erst in Bezug auf eine tatbestandsmäßige Handlung Inhalt erhält. Gleiches gilt für die Beihilfehandlung. Das hat zur Folge, daß im gleichen Umfange wie die Versuchshandlung in Bezug auf die Steuerhinterziehung unter Ausschaltung der unbeendeten Versuchshandlung die Beihilfehandlung in Bezug auf alle im § 410 (374) AO genannten Steuerzuwiderhandlungen — sofern Beihilfe überhaupt möglich — den Bestimmungen des § 410 (374) AO unterfällt. § 398 (361) AO kann hier, anders als § 397 (360) AO eine Einschränkung nicht schaffen, da er nicht wie dieser den einzigen Fall der Bestrafung einer Beihilfehandlung sondern nur denjenigen einer besonders ausgestatteten Beihilfe in Bezug auf die Steuerhinterziehung feststellt, darüber hinaus aber die nach § 391 (355) AO, § 49 StGB mögliche Beihilfe in jeder Weise unberührt läßt. Jeder Gehilfe einer der im § 410 (374) AO genannten Steuerzuwiderhandlungen ist somit in der Lage, sich unter den im § 410 (374) AO aufgestellten Voraussetzungen Straffreiheit zu sichern. Er hat nur notwendig, seinen Tatbeitrag rechtzeitig, ohne durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, rückgängig zu machen (vgl. Cattien S. 238 I nach Nr. 5). Dabei ist — anders als im gemeinen Strafrecht, wo der straffreie Rücktritt von der Beihilfehandlung aus § 46 StGB abgeleitet wird, — nicht erforderlich, daß die Haupttat lediglich bis zum Versuch gediehen ist. § 410 (374) AO behandelt gerade und in erster Linie die tätige Reue in Bezug auf die vollendete Handlung, und es ist kein Grund einzusehen, hierin für den Gehilfen einschränken zu wollen.

Neben § 410 (374) AO bleibt als Möglichkeit für den Rücktritt von Beihilfehandlungen zu Steuerzuwiderhandlungen, die im § 410 (374) AO nicht genannt sind, aber versucht werden können, § 46 StGB (z. B. Rücktritt von der zu einer versuchten Steuerhehlerei gewährten Beihilfe). Hier gelten dann alle jene Bestimmungen, die § 46 StGB für einen Rücktritt von der Beihilfe schlechthin fordert.

Schlußbetrachtung.

Es ist oben bei der Behandlung des gesetzlichen Vorläufers des § 410 (374) AO ausgeführt worden — vgl. Blatt 19 —, daß die Zeit des Ergehens der Reichsabgabenordnung der Schaffung eines eigenen Steuerstrafrechts auch um deswillen nicht günstig war, weil sich die Reform des gemeinen Strafrechts damals im besten Gange befand. Hier ist jetzt ein entscheidender Abschluß erreicht. Das Ergebnis der Beratungen der Strafrechtskommission des Reichsjustizministeriums liegt in einem geschlossenen Vorschlage als „Entwurf eines Deutschen Strafgesetzbuches" vor — s. Gürtner-Freisler S. 11 —. Die Annahme dieses Entwurfes ist nicht zweifelhaft. Es fragt sich, welchen Einfluß diese Tatsache und der ganze Wandel, der in der Beurteilung straffälligen Verhaltens seit dem Umbruch im Jahre 1933 eingetreten ist, auf das Reichssteuerstrafrecht und das Bedürfnis einer besonderen Behandlung des Reichssteuerstrafrechts als Finanzstrafrecht und damit als Ordnungsstrafrecht ausübt. Wurde bereits bei Ergehen der Reichsabgabenordnung die Ansicht vertreten, daß das Reichssteuerstrafrecht ein echtes kriminelles Strafrecht ist, so kann an dieser Eigenschaft ein Zweifel heute nicht mehr bestehen. Von einem Mangel ethisch verbindlicher Kraft der Steuernormen kann keine Rede mehr sein. Für das „Delikt des anständigen Mannes" hat eine gegenwärtige Zeit ebensowenig Verständnis, wie sie sich zu Binding bekennen kann, wenn er in Bezug auf die Steuerstrafen von einem „Heißhunger des Staates nach den Geldbußen der Kontravenienten" spricht (Normen 1. Aufl. II S. 661). Es geht auch im Steuerstrafrecht nunmehr um echtes materielles Unrecht und dessen Sühne (vgl. Gürtner-Freisler S. 23: „Der Nationalsozialismus sieht als Unrecht jeden Angriff auf die Belange der Volksgemeinschaft an, jeden Verstoß gegen die Forderungen der völkischen Sittenordnung"). Das Gedankengut der bürgerlichen Rechtsstaatslehre, unter deren Herrschaft die Verwaltungsstrafrechtstheorie entstanden ist, liegt weit hinter uns.

Der Staat ist nicht mehr Selbstzweck. Er stellt lediglich den lebendigen Organismus des Volkes dar (Hitler, Mein Kampf S. 434). Die Erhaltung des Volkes ist oberstes sittliches Gebot. „Gemeinnutz geht vor Eigennutz" ist der Leitsatz, nach dem sich jegliches Handeln, gleichgültig, auf welchem Gebiet es sich betätigt, auszurichten hat. Es hieße am Elementarsten vorübergehen, wenn man bei einer solchen Einstellung die Steuerzuwiderhandlung nicht als das erkennen wollte, als was sie sich in Wirklichkeit darstellt, als gemeiner frequentlicher Betrug (vgl. auch Oberreg. Rat Karl Vogel, Rosenheim: Ist die Sonderstellung des Steuerstrafrechts gerechtfertigt? in Nationale Wirtschaft 1937, Heft 1). Man wird es ablehnen, für Meisels Wort in „Das Strafrecht der Reichsabgabenordnung" S. 14, „daß das Moralische sich in Steuersachen nir-

gends und niemals von selbst verstünde", noch Verständnis aufbringen zu können, sich dagegen nah verwandt berührt finden, wenn man in Gürtner-Freisler „Das neue Strafrecht" S. 54 für die Änderung der Bestrafung von Hoch- und Landesverrat folgende Gründe angeführt liest:

> Deshalb kann das kommende Strafrecht Hoch- und Landesverrat nicht mehr lediglich als Angriffe auf den Bestand des Staates ansehen, die das Volk nur mittelbar berühren. Jene Verbrechen greifen vielmehr das Volk unmittelbar an. Denn bei der Einheit von Volk, Bewegung, Staat und nationalsozialistischer Grundanschauung ist der Angriff auf den Bestand des Volkes zugleich ein Angriff auf den Bestand des Staates, der Angriff auf den Bestand des Staates aber auch ebenso ein Angriff auf den Bestand des Volkes. Der bewußte Angriff des Deutschen auf Staat und Volk ist daher Verletzung der Treupflicht, Verrat am eigenen Volk. —

Die bedeutendste Wende mit, die „das kommende Strafrecht" in Bezug auf das geltende Recht herbeiführen wird, wird die Abkehr vom Erfolgsstrafrecht sein. Nicht mehr der Erfolg wird den Ausgangspunkt für die Strafbarkeit einer Handlung bilden, sondern die Betätigung des verbrecherischen Willens. Der Versuch des geltenden Rechts wird zur vollendeten Tat. Damit wird für das gemeine Recht das Rechtens, was für die Steuerhinterziehung im Enderfolg bereits § 397 (360) AO herbeigeführt hat. Ob darüber hinaus auch für das Steuerstrafrecht eine Abkehr vom Erfolgsstrafrecht und eine Hinwendung zum Gefährdungsstrafrecht erforderlich sein wird, kann im Rahmen dieser Arbeit nicht beantwortet werden. Dagegen wird es nötig sein, das große Entgegenkommen, das § 410 (374) AO dem Steuersünder gegenwärtig noch zeigt, einzuschränken. Es verträgt sich — selbst unter Berücksichtigung der steuerpolitischen Bedeutung des § 410 (374) AO — nicht mehr mit der gewandelten Anschauung über den sittlichen Wert oder Unwert eines Steuervergehens.

Ich versichere hiermit am Eides Statt, daß ich andere Quellen und Hilfsmittel als die vorstehend Bl. 5—7 angegebenen, nicht benutzt, auch mich fremder Hilfe in keiner Weise bedient habe, somit selbständiger Urheber der Arbeit bin. — Die aus anderen Schriften ganz oder annähernd wörtlich entnommenen Stellen sind als solche in der Arbeit kenntlich gemacht.

Halle (Saale), den 26. Februar 1937.

Reinhard Sareika.

Lebenslauf.

Als Sohn des nachmaligen Obergüterbahnhofsvorstehers Julius Sareika und seiner Ehefrau Wally geb. Grundmann wurde ich am 26. Oktober 1901 in Ilberstedt Kreis Bernburg geboren.

Vom Jahre 1907 ab besuchte ich die Schule und bestand am 18. Februar 1921 die Reifeprüfung am Realreformgymnasium zu Schönebeck a. E.

Das in Anschluß an den Schulbesuch begonnene rechtswissenschaftliche Studium mußte ich 1924 unterbrechen, um es erst wieder im Jahre 1933 aufnehmen zu können. Es wurde am 9. 4. 36 mit der ersten juristischen Staatsprüfung abgeschlossen.

Die Wiederaufnahme des Studiums erfolgte in erster Linie zur Erlangung der Doktorwürde. Nach Annahme der schriftlichen Arbeit durch die Fakultät fand die mündliche Prüfung am 22. April 1937 in Halle a. S. statt.

Herrn Professor Dr. Wegner sage ich für das mir gezeigte Entgegenkommen und für die mir gewährte freundliche Unterstützung meinen ergebenen Dank.